



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Mezinárodní spolupráce při správě daní  
International Cooperation in Tax Administration

Student: Jana Winterová  
Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.

Ostrava 2008

**P r o h l á š e n í :**

Místopřísežně prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně.

Dále prohlašuji, že veškeré podklady, ze kterých jsem čerpala jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Datum: 25.4.2008

.....

**Jana Winterová**

## OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>1 MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ.....</b>	<b>3</b>
1.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ .....	3
1.2 VZNIK DVOJÍHO ZDANĚNÍ A JEHO ČLENĚNÍ .....	5
1.3 DAŇOVÉ ÚNIKY .....	6
1.3.1 Členění .....	7
1.3.2 Metody daňových úniků.....	8
1.4 DAŇOVÉ RÁJE .....	9
1.4.1 Pohled do historie .....	9
1.4.2 Definice daňového ráje .....	10
1.4.3 Výhody daňových rájů.....	11
1.5 BOJ PROTI DAŇOVÝM RÁJŮM .....	13
1.6 OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ .....	14
<b>2 SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ .....</b>	<b>15</b>
2.1 HISTORIE SMLUV .....	16
2.2 CHARAKTERISTIKA SMLUV .....	17
2.3 ZÁKLAD SMLUV .....	19
2.4 VZOROVÁ SMLOUVA OECD .....	20
2.5 PŘEHLED PLATNÝCH SMLUV ČESKÉ REPUBLIKY .....	23
2.6 PROKÁZÁNÍ ZAPLACENÉ DANĚ V ZAHRANIČÍ .....	26
2.7 VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	26
2.7.1 Metoda vynětí.....	27
2.7.2 Metoda zápočtu .....	29
2.8 SHRNUTÍ .....	30
<b>3 MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ.....</b>	<b>32</b>
3.1 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA .....	32
3.2 SMĚRNICE Č. 77/799/EHS.....	34
3.3 FORMY VÝMĚNY INFORMACÍ .....	37
3.3.1 Výměna informací na dožádání.....	37
3.3.2 Pravidelná výměna informací .....	42
3.3.3 Poskytování informací z vlastního podnětu.....	43
3.3.4 Souběžná kontrola.....	45
3.4 POVINNOSTI A OMEZENÍ VÝMĚNY INFORMACÍ .....	46
3.5 NAKLÁDÁNÍ S INFORMACEMI.....	48
3.6 OVĚŘOVÁNÍ DOKUMENTŮ – LEGALIZACE .....	49
3.6.1 Obecný postup.....	51
3.6.2 Postup při ověřování listin souvisejících s oblastí daní .....	52
3.7 SHRNUTÍ .....	52
<b>4 MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ ORGANIZACE.....</b>	<b>53</b>
4.1 EVROPSKÁ ORGANIZACE DAŇOVÝCH SPRÁV .....	53
4.2 AMERICKÁ ORGANIZACE DAŇOVÝCH SPRÁV .....	55
4.3 ORGANIZACE PRO EKONOMICKOU SPOLUPRÁCI A ROZVOJ .....	56
<b>5 NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....</b>	<b>57</b>
<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>58</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>59</b>
<b>SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ.....</b>	<b>61</b>
<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE.....</b>	<b>62</b>
<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>63</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>63</b>
<b>SEZNAM DOKUMENTŮ .....</b>	<b>63</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>63</b>

## Úvod

Téma Mezinárodní spolupráce při správě daní je velmi obsáhlé a ve své podstatě stále nové a v knižní podobě ne příliš ucelené. Ve své diplomové práci se zaměřuji na problematiku mezinárodní výměny informací mezi smluvními státy, která je základním nástrojem v boji proti daňovým únikům na základě zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, v návaznosti na příslušné články uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění. Tato spolupráce dosahuje v současnosti již vysoké úrovně a její další prohlubování přichází takřka denně. Právním základem pro mezinárodní spolupráci při správě daní jsou různé úmluvy, zejména dvoustranné mezinárodní smlouvy, vícestranné mezinárodní smlouvy, doporučení a dokumenty nadnárodních organizací. Tomuto odpovídá i obsah diplomové práce:

- Mezinárodní dvojí zdanění

V této kapitole jsem se nejprve zaměřila na charakteristiku některých základních pojmů, které s tématem diplomové práce souvisejí. Dále se zabývám vznikem dvojího zdanění, daňovými úniky, které jsou důsledkem mezinárodního dvojího zdanění a daňovými ráji, prostřednictvím kterých je realizováno daňové plánování.

- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Tato kapitola pojednává o historii těchto smluv, jejich charakteristice a podrobně popisuje Vzorovou smlouvu OECD, která představuje podrobný návod ke sjednávání těchto smluv a k jejich interpretaci. Česká republika má uzavřených již 73 smluv o zamezení dvojího zdanění a jejich seznam je v této kapitole obsažen spolu s metodami vyloučení dvojího zdanění, které jsou ve smlouvách uvedeny.

- Mezinárodní spolupráce při správě daní

Zde jsem se zaměřila na oblast mezinárodní administrativní spolupráci při správě daní a popisuji jednotlivé formy spolupráce daňových orgánů jednotlivých států, jejich povinnosti, omezení i způsob, jakým lze se získanými informacemi nakládat.

- Mezinárodní daňové organizace

V této kapitole jsem popsala hlavní náplně, cíle a struktury nejvýznamnějších organizací na poli mezinárodní daňové spolupráce.

Cílem diplomové práce je blíže nahlédnout do současné problematiky fungování mechanismu mezinárodní výměny informací. S tímto mi pomohly cenné informace poskytnuté finančním ředitelstvím v Ostravě a bývalých pracovníků zabývajících se danou problematikou.

# 1 Mezinárodní dvojí zdanění

## 1.1 Vymezení základních pojmů

### ➤ Daň

Většinou si neklademe otázku, co je to daň, protože je to pojem, který běžně známe. Daň je jedním z finančně právních institutů, který vznikl se státem, souběžně s ním se vyvíjel a přizpůsoboval se jeho potřebám.<sup>1</sup> Vývoji společnosti se přizpůsobovaly i názory na postavení a úlohy daní, které měly sloužit jako jeden z nástrojů jejího fungování. V podmínkách současného tržního hospodářství jsou daně jedním z nejdůležitějších zdrojů státních příjmů k financování potřeb státu. K zabezpečení příjmů státního rozpočtu se proto dani podrobují všechny příjmy, které vznikají na daném území, bez ohledu na to, které osoby je pobírají. Stát takto podrobuje zdanění nejen příjmy svých občanů a společností, ale podrobuje zdanění také příjmy cizích státních příslušníků a zahraničních firem, pokud na jeho území pobírají příjmy, které podle vnitrostátního zákona podléhají zdanění.

Charakteristickým rysem daní je mimoekonomické donucení veřejné moci podílet se na příjmech, majetku nebo jiných hospodářských aktivitách.

Daně jsou produktem politiky a představují jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení hospodářství státu. Existence daní souvisí s využíváním všech funkcí, které v současné společnosti stát zajišťuje a které se promítají do využívání těchto funkcí ve veřejných financích. Daně jsou tedy důležitým nástrojem fiskální politiky státu.

Stát stanoví daňové povinnosti s ohledem na záměry a cíle své hospodářské politiky a v souladu s potřebami a nároky na státní rozpočet. Daňové systémy jednotlivých států jsou výsledkem jejich dlouholetého historického vývoje, jsou ovlivněny společenským a právním řádem každého státu, jeho hospodářským rozvojem a tradicí. Z tohoto důvodu se daňové systémy liší ve struktuře daní, způsobu výběru, spravování daní a ve velikosti daňového zatížení i v sankcích za nesplnění daňových povinností. Tato rozdílnost daňových systémů jednotlivých států je zcela přirozená a vyžaduje řešení daňových vztahů mezi jednotlivými státy na mezinárodní úrovni.

### ➤ Správce daně

---

<sup>1</sup> DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.

Správcem daně je orgán, který je podle právních předpisů věcně a místně příslušný k výkonu správy daní. Správcem většiny daní, dále i odvodů, jsou územní finanční orgány, tj. finanční úřady a finanční ředitelství. Jsou samozřejmě nejen správci těchto daní a odvodů, ale i záloh na ně i jejich příslušenství.

#### ➤ Správa daní

Správou daní se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Tím je zejména právo vyhledat daňové subjekty, daň jim vyměřit, daň od nich vybrat, daň vyúčtovat, v případě, kdy daň není uhrazena dobrovolně, daň vymáhat, a v neposlední řadě kontrolovat její splnění ve stanovené výši a době. Správu daní vykonávají správci daně.

#### ➤ Rezident

Daňovým rezidentem je ten daňový subjekt, jehož daňová povinnost je v daném státě neomezená. Znamená to, že v daném státě jsou zdaněny jeho celosvětové příjmy, a to bez ohledu na to, zda jejich zdroj je v tomto státě či státech jiných.

Fyzické osoby jsou rezidenty v České republice tehdy, mají-li na území ČR bydliště. Bydlištěm se pro tyto účely rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Rezidenty jsou rovněž ty fyzické osoby, které se na území České republiky obvykle zdržují, tzn. které v ČR pobývají alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to jak souvisle, tak i v několika obdobích. Rezidentem není ta fyzická osoba, která se na území ČR zdržuje pouze za účelem studia nebo léčení.

Nastávají případy, kdy by fyzická osoba mohla být rezidentem ve více státech. V jednom proto, že zde má bydliště, ve druhém pak proto, že se zde převážně zdržuje. Podrobnější a přesnější vymezení je proto upraveno ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (viz kapitola č. 2).

Právnícká osoba je v České republice rezidentem tehdy, jestliže v ní má své sídlo nebo místo svého vedení.

#### ➤ Daňový domicil

Daňový domicil vyjadřuje vztah daňového subjektu k danému státu. Je vymezen smlouvami o zamezení dvojího zdanění a je nadřazen pojmu rezident. Rezident je vymezen právním řádem daného státu a při neexistenci smluv o zamezení dvojího zdanění by se



mohlo stát, že zejména fyzická osoba by byla rezidentem ve dvou státech. To řeší smlouvy o zamezení dvojího zdanění obvykle ve článku 4, kde vymezují daňový domicil podrobněji než právní předpisy smluvních států tak, aby rezidentství subjektu v obou státech nemohlo nastat. Smlouvy uzavírané v poslední době již většinou pojmu „daňový domicil“ nepoužívají, vymezují pouze pojem „rezident“ ve vztahu mezi oběma smluvními státy podrobněji a přesněji než vnitrostátní právní úprava.

#### ➤ Offshore

Tento do češtiny těžko přeložitelný výraz pochází z angličtiny a historicky se jím označovaly menší ostrovy ležící nedaleko pobřeží („off shore“) vyspělých států.<sup>2</sup> Řada takových ostrovů, hlavně z okolí Spojených států amerických a Velké Británie, nabízela investorům z rozvinutých zemí různé daňové výhody s cílem přilákat na své území zahraniční kapitál. Slovo „offshore“ tak časem získalo přenesený význam a stalo se univerzálním přívlastkem i pro subjekty (společnosti, banky, pojišťovny) cíleně umístěné v zahraničí a využívající různá daňová zvýhodnění.

Termínem „offshore země“ a „offshore finanční centrum“ se začaly označovat země, které uplatňují speciální daňový režim umožňující některým ekonomickým subjektům snížit jejich celkovou daňovou zátěž, a které současně disponují dobrými podmínkami pro rozvoj podnikání na svém území.

Offshore společnosti jsou nejčastěji využívaným typem společnosti v daňových rájích. Nejvýhodnější jsou tzv. mezinárodní obchodní společnosti, které upravuje Zákon o mezinárodních obchodních společnostech<sup>3</sup> a které jsou využívány výhradně pro podnikání v mezinárodním měřítku.

### **1.2 Vznik dvojího zdanění a jeho členění**

Daňové povinnosti jsou v každém státě stanoveny daňovými zákony, právními akty nejvyšší právní síly, které mohou být upraveny mezinárodními daňovými smlouvami. Ke dvojímu zdanění dochází tehdy, jestliže tentýž předmět daně<sup>4</sup> je zdaněn dvakrát.

Rozeznáváme dvojí zdanění:<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1.vyd. Beroun: Martin Novotný – Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

<sup>3</sup> International Business Companies Act, 1989

<sup>4</sup> tzn. příjem nebo majetek

<sup>5</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 263 s. ISBN 80-7263-354-6.

- vnitrostátní,
- mezinárodní
  - právní,
  - ekonomické.

Ke **vnitrostátnímu** dvojímu zdanění dochází zejména uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Příkladem může být zdanění zisku právnické osoby a následně i podílu na zisku (dividendy) vyplácené z již zdaněného zisku. I když daňové subjekty jsou rozdílné<sup>6</sup>, z ekonomického hlediska se jedná o opakované zdanění téže částky.

**Mezinárodní** dvojí zdanění vzniká tehdy, jestliže lze tentýž příjem (popř. majetek) zdanit ve dvou státech, a to jak ve státě, v němž má příjem svůj zdroj (stát zdroje), tak i ve státě, kde má daňový domicil příjemce daného příjmu (stát příjemce).

Řešení mezinárodního dvojího zdanění nacházíme ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (viz kapitola č 2).

*Právní dvojí zdanění*<sup>7</sup> je charakterizováno jako vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích. Tento problém nastává v případech, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu jejich zdroje na svém území, druhý stát pak zdaní celosvětové příjmy daňového subjektu z toho titulu, že daňový subjekt je podle vnitrostátních zákonů daného státu jeho rezidentem.

*Ekonomické dvojí zdanění* vzniká tehdy, když různé státy uvalují daň na různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění. K ekonomickému dvojímu zdanění dochází v případě, kdy daňové úřady různých států zdaňují stejný zisk různým daňovým subjektům.

### **1.3 Daňové úniky**

Jedním z důsledků mezinárodního dvojího zdanění jsou daňové úniky a vyhýbání se plnění daňové povinnosti.

---

<sup>6</sup> v prvním případě právnická osoba vytvářející zisk, v druhém případě akcionář – právnická nebo fyzická osoba přijímající podíl na zisku

<sup>7</sup> podle definice OECD

### 1.3.1 Členění

Daňovým únikem se rozumí minimalizace daňové povinnosti, která může být:<sup>8</sup>

- legální,
- nelegální.

**Legálním daňovým únikem** rozumíme právní postup, který umožňuje vyhnout se daňové povinnosti bez porušení zákona, využitím jeho nedostatků.

Možností, jak se legálně vyhnout placení daní je několik. Příkladem může být situace, kdy:

- daňový zákon takovou možnost sám upravuje ve formě zvýhodněného daňového režimu,
- daňový poplatník se zdrží zdanitelné činnosti, plnění nebo úkonu,
- jsou využívány mezery v daňovém systému.

Termínem **nelegální daňový únik** je označováno přímé a otevřené porušování daňových zákonů. Je v něm obsaženo utajování příjmů, falšování účetnictví a další nezákonné postupy. Může se jednat o daňové úniky neúmyslné, způsobené neúplnou informovaností daňového subjektu, nepochopením právních předpisů apod., a daňové úniky úmyslné, jejichž rozsah je obvykle největší.

Z právního hlediska nejsou daňové delikty posuzovány stejně přísně. Ne každá legislativa je uznává jako trestný čin, i když přiznává jejich existenci jako nežádoucí společenský jev. V českém právu jsou daňové úniky převážně trestnými činy daňovými. Trestní zákon zná v současné době následující daňové trestné činy<sup>9</sup>:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jehož se dopustí ten, kdo ve větším rozsahu (tj. nejméně 50. tis. Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, popřípadě na některé z uvedených povinných plateb vyláká výhodu,
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jehož se dopustí ten plátce, který ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné

---

<sup>8</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2.vyd. Anag, 2006. 261 s. ISBN 80-7263-354-6.

<sup>9</sup> ustanovení §145, 147, 148,148a, 148b trestního zákona

na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,

- padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětu dokazujících splnění poplatkové povinnosti, jehož se mj. dopustí ten, kdo padělá nebo pozmění nálepky k označení zboží pro daňové účely (např. tabákové nálepky) nebo kdo takové nálepky uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých,
- porušení předpisů o nálepkách k označení zboží, jehož se dopustí ten, kdo s nálepkami k označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo v rozporu s právním předpisem uvádí do oběhu zboží bez nálepek k jeho označení pro daňové účely,
- padělání a pozměňování známek, jehož se mj. dopustí i ten, kdo padělá nebo pozmění kolkové známky v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch nebo kdo takové známky úmyslně uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých.

V případě těchto trestných činů je také prolomena mlčenlivost správce daně vůči orgánům činným v trestním řízení, a to za podmínek stanovených zákonem o správě daní a poplatků.

Nelegálním daňovým únikům se jednotlivé státy brání posílením kontroly a vyhledávací činností správců daně, včetně posílení jejich pravomoci, zkvalitňováním právních předpisů, trestními postihy atd. Ke snižování neúmyslných daňových úniků pak napomáhá zjednodušení daňových předpisů, informační činnosti ze strany správců daně a zejména ústředních orgánů.<sup>10</sup>

### **1.3.2 Metody daňových úniků**

Metody daňového úniku cestou daňových rájů jsou velmi rozličné, i když jsou přitom často používána klasická schémata. Mezi dvě hlavní metody daňových úniků v mezinárodním měřítku patří:

- manipulace s převodní cenou,
- manipulace s náklady.

---

<sup>10</sup> MARTINEZ, Jean- Claudie. *Daňový únik*. Přel. E. Vergeinerová. 1. vyd. Praha: HZ, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

**Manipulace s převodní cenou** (transfer pricing) je jednou z klasických otázek mezinárodního daňového práva<sup>11</sup>. Jedná se o metodu daňového plánování, která se využívá především ve vztazích mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi. Konkrétně se daňový únik provádí navýšením pořizovací ceny nebo snížením prodejní ceny.

Podstatu manipulace s převodní cenou vysvětlím na následujícím příkladu:

Společnost ABC vyrábí výrobek, který dodává do státu B za cenu 1000 při nákladech 600. To znamená, že vytváří zisk 400. Ve státě A jsou zisky právnických osob zdaněny sazbou 35% → daň bude činit 140. Společnost ABC si založí dceřinou společnost ve státě D, který je daňovým rájem a v němž jsou zisky právnických osob zdaněny pouze 5%. Své výrobky bude společnost ABC nadále dodávat přímo do státu B, ale fakturovat je bude přes dceřinou společnost ve státě D, a to za cenu 60. Výsledkem této operace bude čistý daňový zisk. Dceřiná společnost ve státě D pak dodávku přefakturuje odběrateli ve státě B, a to již za cenu 1000. Celý zisk ve výši 400 tak bude „transferován“ ke zdanění do státu D, v němž daň bude činit pouze 20. Z toho plyne, že daňová úspora bude činit 120. Transfer pricingu se jednotlivé státy brání uplatněním obvyklých cen<sup>12</sup> pro výpočet daňové povinnosti.

**Manipulace s náklady** vynaloženými na služby poskytnuté v zahraničí, spočívá v tom, že jsou fakturovány neexistující služby nebo je jejich fakturace značně nadhodnocena. Společnosti uvádějí neexistující náklady a tím dochází ke snižování zisků. K těmto účelům jsou využívány fiktivní společnosti, které mají za účel poskytovat podnikům příslušné dokumenty a vydávají falešné faktury.

## **1.4 Daňové ráje**

### **1.4.1 *Pohled do historie***

Fenomén daňových rájů se zrodil prakticky s daněmi. Již ve starém Řecku se staly malé ostrůvky v blízkosti Athén útočišti, v nichž obchodníci skladovali ve vzdálenosti pouhých dvaceti mil své zboží, aby se vyhnuli dvouprocentní dani, kterou byl zatěžován vývoz i dovoz.

Od 16. do 18. století byly daňovým rájem Flandry, které ve svých přístavech vytvořily daňový ráj zvýhodněný minimálními cly a poplatky. Angličtí obchodníci, dodavatelé surovin, raději prodávali vlnu do Belgie než do Anglie, která je zatěžovala četnými cly a

---

<sup>11</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 263 s. ISBN 80-7263-354-6.

<sup>12</sup> obvyklá cena je definovaná zákonem o oceňování majetku

daněmi. Nizozemsko, které je i dnes považováno za daňový ráj, bylo v 16.-18. století útočištěm, v němž se vybíraly minimální daně.<sup>13</sup>

Ve Spojených státech není mezinárodní daňový únik novinkou. V roce 1721 zaměřovaly americké kolonie svůj obchod do Latinské Ameriky, aby se tak vyhnuly poplatkům ukládaným v Anglii.

Ve Francii se využívání daňových rájů rozmohl po druhé světové válce. Cílem byl nejen daňový únik stanovováním převodních cen mezi mateřskými společnostmi a jejich filiálkami, ale také útočiště pro kapitály určené k reinvestování nebo repatriaci.

Dnes se daňové ráje vyvíjejí z velké části díky přítomnosti zahraničních bank. Existence tohoto finančního sektoru přináší kromě toho výhody samotným daňovým rájům v podobě pracovních příležitostí a příjmů.<sup>14</sup>

Nejvýznamnějšími uživateli daňových rájů jsou Angličané a Američané. Stáli ostatně při zrodu jejich největší části. Důvodem je bezpochyby přednostní cíl amerických a anglických skupin maximalizovat zisky. To je vede k prakticky systematickému daňovému úniku, zvláště když uskutečňují svou činnost v zahraničí.

#### **1.4.2 Definice daňového ráje**

Pomocí daňového plánování daňové subjekty analyzují a zjišťují všechny legální možnosti směřující ke snížení daňové povinnosti. K tomu jsou využívány možnosti daných tuzemských zákonů, mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, tak i možnosti, které poskytuje umístění subjektu do daňových rájů.

Právně jednoznačná definice daňového ráje neexistuje. Obecně se jedná o stát (území), jehož zákony, popřípadě i jím uzavřená soustava smluv o zamezení dvojího zdanění, umožňují nízké nebo vůbec žádné zdanění zejména příjmů. Daňové ráje se dnes nazývají „offshore finanční centra“. Tento termín označuje zemi, která kromě daňových úlev nabízí i další výhodné podmínky pro podnikatele. Patří k nim:

- vyspělá infrastruktura,
- legislativa,
- vymahatelnost práva,

---

<sup>13</sup> LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Přel. J. Filip. 1.vyd. Praha: HZ, 1996. 122 s. ISBN 80-86009-07-6.

<sup>14</sup> Seznam daňových rájů obsahuje příloha č. 1

- rozvinutý bankovní systém.

Daňový ráj lze charakterizovat jako zemi, která splňuje jednu z následujících podmínek:

- Neexistuje daň z příjmů nebo zisků pocházejících z profesionální činnosti nebo daň z příjmů.
- Příjmy nebo zisky vznikající vně tohoto státu nebo teritoria nejsou podrobeny dani z příjmů nebo důchodů.

### **1.4.3 Výhody daňových rájů**

#### ➤ Daňové motivy

Nejvíce frekventovaným motivem jsou daňové úspory. Mnohé země považované za daňové ráje nevybírají žádné daně nebo ukládají nízké daňové sazby ve srovnání s těmi, jimž by byl ve své zemi původu vystaven rezident daňového ráje.

#### ➤ Právní motivy

Velmi důležitým motivem je možnost založit pro určitý účel společnost v zemi s odlišným obchodním právem, což umožní např. uspořádat vztahy mezi podílíky ve společnosti způsobem, který odporuje našemu obchodnímu právu. Také bývá podstatná nižší úroveň administrativních povinností.

#### ➤ Obchodní a bankovní tajemství

Ochrana důvěrnosti finančních a obchodních informací je společnou charakteristikou všech daňových rájů. V těchto zemích platí zákony chránící nejen tajemství bankovních účtů, ale též identitu skutečných vlastníků společností, kteří do nich investují. Odhalení takových informací třetím osobám je tu často považováno za porušení trestních a občanských zákonů.

Daňový ráj je tedy země skýtající investorům důvěrnost a umožňující jim hromadění bohatství, aniž by byli podrobeni těžkému daňovému břemeni.

#### ➤ Minimum politické a hospodářské stability

Politická stabilita je pro volbu daňového ráje podstatným kritériem. Dlouhodobí uživatelé daňového ráje budou volit stabilní zemi. Některé jsou snadno identifikovatelné. Jsou to země ekonomicky závislé na některé velmoci: Monako, Lichtenštejnsko, ostrovy v

průplavu La Manche, Bermudy, Andorra. Jiné hospodářsky nezávislé, jsou politicky a hospodářsky stabilní: Švýcarsko, Lucembursko a Nizozemsko.

Politické riziko s sebou přináší nebezpečí ztráty všech kapitálů investovaných v daňovém ráji.

➤ Měna a devizová kontrola

Mnohé daňové ráje zavádějí dvojí systém měnové kontroly, které rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty a devizami a domácími měnami. Rezidenti jsou zpravidla, na rozdíl od nerezidentů, podrobeni devizovým kontrolám.

➤ Rozvinutá infrastruktura

Daňový ráj je tím přitažlivější, čím více má komunikačních prostředků a čím minimálnější má sociální strukturu. Kromě toho musí rozvíjet nabízené služby, aby přilákal investory.<sup>15</sup>

➤ Relativní důležitost bankovního sektoru

Bankovní sektor má tendenci hrát důležitější úlohu v ekonomice daňového ráje než v jiné zemi.

Za daňové ráje jsou považovány např.<sup>16</sup> Bahamské ostrovy, Bermudy, Kajmanské ostrovy, Panama, Seychely, pro které jsou typické:

- nízké, případně nulové daňové zatížení,
- snadná dopravní dostupnost,
- dobré bankovní služby,
- ochrana bankovního tajemství,
- liberální podnikové zákony, podle nichž je jednoduché založit společnost,
- politická stabilita,
- záruky proti vyvlastnění nebo znárodnění,
- výhodné geografické zázemí.

Podmínky pro založení nebo registraci subjektu v takové zemi jsou obvykle velmi jednoduché, takže v některých z nich je registrováno více společností, než je obyvatel.

---

<sup>15</sup> LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Přel. J. Filip. 1.vyd. Praha: HZ, 1996. 122 s. ISBN 80-86009-07-6.

<sup>16</sup> seznam daňových rájů viz příloha



Tyto společnosti mají v daňovém ráji sídlo, ale obvykle tam neprovozují žádnou ekonomickou aktivitu, ta je provozována v jiných zemích. Takové zákonodárství umožňuje nejen nízké nebo žádné zdanění příjmů, ale i „praní špinavých peněz“. Daňové ráje přitom nejsou obvykle ochotny k jakékoliv mezinárodní výměně informací. Z těchto důvodů se státy, ale i mezinárodní organizace (OSN, OECD, Evropská unie), snaží zákonnými způsoby ztížit nebo zamezit přesunu příjmů do daňových rájů. Těmito způsoby je např. používání srážkové daně u zdroje příjmů, zdanění stálých provozoven, zdaňování společnosti podle místa vedení.

### **1.5 Boj proti daňovým rájům**

V souvislosti s rozvojem mezinárodního daňového plánování sílí i snaha států o omezení nárůstu vlivu daňových rájů na světovou ekonomiku. Motivů vyspělých zemí k boji existuje několik. Patří mezi ně mj.:<sup>17</sup>

- omezení možností využívání těchto center organizovaným zločinem,
- omezení daňových výhod nabízených těmito centry, eliminace daňových úniků prostřednictvím využití daňových rájů,
- zvýšení kontroly a moci nad vlastními daňovými poplatníky,
- dosažení vyšší kontroly nad mezinárodním pohybem kapitálu a peněz.

Úsilí o větší efektivnost při potírání daňových úniků začalo ve 40. letech ve Skandinávii. Z počátku byly podepsány dvoustranné dohody o vzájemné pomoci v předcházení daňových úniků. V roce 1972 byla podepsána mnohostranná dohoda o správní pomoci v daňové oblasti mezi pěti severskými zeměmi. Tato dohoda umožnila volnou výměnu informací a povolila státním úředníkům všech zúčastněných zemí podílet se na šetření daňového charakteru v jiné zemi, která je stranou dohody. Podobná spolupráce existuje i v rámci Evropského hospodářského společenství.<sup>18</sup> Od roku 1990 je rozšířena návrhem úmluvy o vzájemné soudní pomoci s cílem zabránit, aby volný pohyb kapitálu sloužil ke krácení daní a praní špinavých peněz. Jde zejména o volné předávání informací mezi správními orgány různých zemí, ale zároveň může kterýkoliv členský stát požádat jiný

---

<sup>17</sup> PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1.vyd. Beroun: Martin Novotný – Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

<sup>18</sup> Směrnice Rady č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní

členský stát o informace za účelem prověření daňové situace určitého poplatníka. Maastrichtská úmluva z roku 1992 pak stanovuje, že členské státy budou svoji činnost vyvíjet takovým směrem, který bude chránit finanční zájmy Evropské unie proti daňovým únikům a za uvedeným účelem ve spolupráci s Evropskou komisí přispějí ke kooperaci mezi příslušnými úřady dotyčných daňových správ.

Daňové ráje přitahují zahraniční podnikatele prostřednictvím daňových a jiných výhod, protože to pro ně znamená příliv financí do státního rozpočtu a to je často jedinou zárukou jejich hospodářského rozvoje a stability. Zrušení daňových rájů vyspělými státy by zničilo jejich ekonomiky, neboť ostatní zdroje příjmů jsou většinou zanedbatelné a malé daňové ráje by tak byly odkázány na hospodářskou pomoc ze zahraničí.

V důsledku tlaku ze strany rozvinutých zemí se daňové ráje snaží vyjít vstříc a zvýšenou regulací zamezovat využívání svých ekonomik organizovaným zločinem. Zpřístupňují informace o jednotlivých podnikatelských aktivitách.

Finanční úřady i celní správa v boji proti daňovým únikům využívají všech aktuálně dostupných prostředků. Kontrolují daňové subjekty, provádějí u nich exekuce a zároveň poskytují relevantní informace ostatním celním a policejním orgánům, čímž pro stát prokazatelně zachránily prostředky v řádu stovek milionů Kč.

Na celosvětové úrovni je tento boj organizován pouze na základě ustanovení o vzájemné pomoci, které je obsaženo ve dvoustranných smlouvách postavených na Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku.<sup>19</sup>

### **1.6 Opatření k zamezení dvojího zdanění**

Opatření k zamezení dvojího zdanění můžeme obecně rozdělit do tří kritérií:<sup>20</sup>

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- mnohostranná.

#### **Vnitrostátní opatření**

Vnitrostátní zákon jednotlivých zemí může právní i ekonomické dvojí zdanění odstranit tím, že:

---

<sup>19</sup> podrobněji viz kapitola č. 3

<sup>20</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 263 s. ISBN 80-7263-354-6.

- rezidentům umožní na zajištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých zisků zaplatili v jiné jurisdikci,
- zahraniční příjmy, které byly v jiné jurisdikci dostatečně zdaněny, od daně osvobodí.

Některé země poskytují osvobození od daně z příjmů, které mají jejich rezidenti ze zahraničních zdrojů, automaticky.

### **Dvoustranná opatření**

Jedná se o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou nejvýznamnější v této problematice, neboť upravují vztahy mezi dvěma státy. Česká republika má v současné době uzavřených 73 platných smluv o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy s dalšími státy jsou v jednání.

Dohody o dvojím zdanění jsou účinným způsobem, jak zohlednit konkrétní charakteristiky daňového zákonodárství v obou smlouvou dotčených zemích a konkrétní okolnosti jejich vzájemných hospodářských vztahů tak, aby bylo úplně a účinně zabráněno právnímu a ekonomickému dvojímu zdanění.

Avšak ani tyto dohody nejsou zbaveny nedostatků a nedokonalostí, protože obecně nelze pohlížet na mezinárodní činnost jako na čistě dvoustrannou. Např. nadnárodní společnost může provádět výzkum v jedné zemi, vyrábět ve druhé zemi a všechny propagační akce provádět v zemi třetí a zboží prodávat v zemích dalších.

### **Mnohostranná opatření**

V této oblasti jsou aktivní zejména Organizace spojených národů (OSN) a její orgány, Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD), Evropská unie a další podobné instituce.

## **2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Mezinárodní dvojí zdanění příjmů a majetku vzniká v důsledku kolize dvou nebo více daňově-právních systémů různých států<sup>21</sup> a je nežádoucí, protože snižuje zisk a nemotivuje ekonomické subjekty k aktivitám na území jiných států. K této kolizi dochází např. proto, že stejná osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech.

---

<sup>21</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7.

V jednom státě může podléhat zdanění na základě skutečnosti, že má v tomto státě bydliště, ve druhém státě na základě skutečnosti, že se v něm po určitou dobu zdržuje.<sup>22</sup> Dalším obvyklým důvodem je střet osobní a věcné daňové příslušnosti ve dvou státech ohledně téže osoby a téhož příjmu.

Přestože je hlavním cílem uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, jak vyplývá z názvu, zamezení dvojího zdanění osob, na které se smlouva vztahuje, nejedná se o cíl jediný. Dalšími jsou například podpora vzájemného obchodu a investic ve světle současných vývojových trendů pohybu osob a kapitálu, ale v neposlední řadě též zabránění vyhýbání se daňové povinnosti a zabránění daňovým únikům.

## **2.1 Historie smluv**

Historie smluv o zamezení dvojího zdanění spadá daleko před vznik evropských integračních uskupení. První smlouvy byly podepsány již v první třetině 19. století a netýkaly se pouze členských zemí Evropské unie.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly zpočátku uzavírány bez jednotného uspořádání. Praxe ukázala, že je třeba zajistit jednotnou koncepci, jednotný výklad a jednotnou terminologii mezinárodních daňových smluv. Mezinárodní organizace vytvořily návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterým by se smluvní státy OECD řídily. V roce 1963 došlo k přijetí rozsáhlé vzorové dohody k zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku ( OECD Model Tax Convention)<sup>23</sup>. Vliv Vzorové smlouvy se rozšířil daleko mimo okruh členských států OECD, Komise rozhodla, aby se při provádění revizí využily příspěvky nečlenských států, dalších mezinárodních organizací a jiných zainteresovaných stran. To vedlo v roce 1992 k uveřejnění Vzorové smlouvy v její současné formě.

Vzorová dohoda slouží také jako základ pro dohody o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> touto dobou se rozumí 183 dnů v příslušném kalendářním roce strávených na daném území, nemusí se jednat o souvislý pobyt

<sup>23</sup> znění Vzorové smlouvy OECD obsahuje příloha č.2

<sup>24</sup> Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1.1.2008 obsahuje kapitola 2.4

**Tabulka 2.1: Struktura smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle vzoru OECD**

číslo článku	obsah článku smlouvy (česky)	obsah článku smlouvy (anglicky)
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	Persons Covered
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	Taxed Covered
3	Definice	General definitions
4	Rezident	Resident
5	Stálá provozovna	Permanent establishment
6	Příjmy z nemovitého majetku	Income from immovable property
7	Zisky podniků	Business profits
8	Mezinárodní doprava	Shipping, inland waterways transport and air transport
9	Sdružené podniky	Associated enterprises
10	Dividendy	Dividends
11	Úroky	Interest
12	Licenční poplatky	Royalties
13	Zisky ze zcizení majetku	Capital gains
14	Příjmy ze zaměstnání	Employment Income
15	Tantiémy	Directors Fees
16	Umělci a sportovci	Artistes and Sportsmen
17	Důchody	Pensions
18	Veřejné funkce	Government Services
19	Studenti	Students
20	Jiné příjmy	Other Income
21	Majetek	Capital
22	Zamezení dvojího zdanění - metoda vynětí - metoda zápočtu	- Exemption Method - Credit Method
23	Zákaz diskriminace	Non-discrimination
24	Řešení případu cestou dohody	Mutual Agreement procedure
25	Výměna informací	Exchange of Information
26	Pomoc při výběru daní	Assistance in the collection of taxes
27	Diplomaté a konzulární úředníci	Members of Diplomatic Missions and Consular Posts
28	Územní působnost	Territorial extension
29	Vstup smlouvy v platnost	Entry into force
30	Podmínky výpovědi smlouvy	Termination

Zdroj: ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

## 2.2 Charakteristika smluv

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány podle mezinárodního práva veřejného<sup>25</sup>. Česká republika má s několika zeměmi uzavřeny smlouvy o zamezení

<sup>25</sup> DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.

dvojího zdanění. Jestliže s některým státem smlouva uzavřena není, pak se upravuje vyloučení dle ZDP pouze v případě příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Fyzickým osobám, které jsou rezidenty v ČR, se jako základ daně dle § 6 vykonávané ve státě, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o vyloučení dvojího zdanění, snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí a o sražené nebo zaměstnancem uhrazené povinně placené příspěvky na pojištění.

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby, která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu.

Tyto smlouvy jsou v České republice označovány termínem „prezidentské smlouvy“. Název vychází z pravomoci sjednávat smlouvy, která přísluší ve smyslu čl. 63 Ústavy prezidentovi republiky. Prezident republiky však může tuto pravomoc přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy. Příkladem pak může být situace, kdy mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění sjednává a podepisuje ministr financí.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle čl. 49 Ústavy jakožto:

- smlouvy upravující práva osob,
- hospodářské smlouvy všeobecné povahy a
- smlouvy o věcech, jejichž úprava je vyhrazena zákonu,

podléhají před svou ratifikací souhlasu Parlamentu České republiky, a to v obou jeho komorách. Dle čl. 87 odst. 2 Ústavy rozhoduje před ratifikací smluv Ústavní soud o jejich souladu s ústavním pořádkem. Teprve poté může být smlouva ratifikována prezidentem republiky. Smlouva o zamezení dvojího zdanění nabývá platnosti po výměně ratifikačních listin podle podrobných ustanovení smlouvy.

Aktuální přehled platných smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku, je umístěn na příslušných internetových stránkách Ministerstva financí ČR.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> <http://www.mfcr.cz>

### 2.3 Základ smluv

Nejvýznamnějším dokumentem vypracovaným OECD v daňové oblasti je Vzorová smlouva OECD, jak již bylo uvedeno výše. Text Vzorové smlouvy spolu s Komentářem ke smlouvě představuje podrobný návod ke sjednávání těchto smluv a k jejich interpretaci. Zároveň jsou brány v úvahu i další doporučení Rady OECD, aby státy při uzavírání smluv nebo při novelizaci stávajících vycházely z této Vzorové smlouvy a při interpretaci jejich ustanovení akceptovaly její Komentář, a to s případným přihlédnutím k oficiálně vzneseným výhradám nebo poznámkám, které učinily jednotlivé státy. Ty souvisí s jejich individuálními potřebami a vyplývají z konkrétní právní, politické či ekonomické situace v daném státě. Vzorová smlouva i Komentář se neustále vyvíjejí a jsou předmětem průběžné novelizace.

Smlouvy vycházejí z daňových zákonů jednotlivých smluvních států. Mezinárodní smlouva má vyšší právní sílu než daňový zákon, ale nikdy nemůže stanovit daňovou povinnost nad rozsah stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, tzn. že smlouvy daňovým subjektům nestanoví žádné jiné daňové povinnosti než ty, které jsou již obsaženy v daňových zákonech.<sup>27</sup> To znamená, že pokud domácí daňové právo nezdaňuje určitý druh příjmů, nezná určitou formu daně nebo sazbu daně, pak je nelze použít, ani když je takový institut ve smlouvě zmíněn. Jako příklad lze uvést zdanění příjmů plynoucích ze smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Ten je pro účely většiny smluv, které uzavřela Česká republika, považován za právo na užívání věci a jako takové je podle příslušné smlouvy stát, ve kterém je zdroj tohoto příjmu, oprávněn zdanit tento příjem sazbou 5%, případně vyšší. Vzhledem k tomu, že podle českého zákona tento příjem zahraničních osob podléhá sazbě pouze ve výši 1%<sup>28</sup>, nemůže být zdaněn sazbou 5% (nebo vyšší), ale pouze sazbou ve výši 1%.

V právním řádu České republiky nenalezneme ustanovení, které by určovalo pravidlo, podle nichž by se postupovalo při výkladu mezinárodních smluv, ani ustanovení, které by zmocňovalo určitý orgán státní správy podávat oficiální výklad k mezinárodním smlouvám, jichž je Česká republika účastníkem.

Pravidla výkladu mezinárodních smluv je obsažena v čl. 31-33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, vyhlášené pod č. 15/1998 Sb..

---

<sup>27</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 263 s. ISBN 80-7263-354-6.

<sup>28</sup> ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů

Podle této Úmluvy má být mezinárodní smlouva vykládána:

- v dobré víře,
- v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům použitým ve smlouvě v jejich celkové souvislosti
- a s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy.

Při výkladu smlouvy je také nutné přihlížet k pozdějším dohodám nebo k provádění jejich ustanovení, k pozdější praxi při provádění smlouvy i k pravidlům mezinárodního práva. V České republice vykládá mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění ministerstvo financí prostřednictvím pokynů, které jsou uveřejňovány ve Finančním zpravodaji.

## **2.4 Vzorová smlouva OECD**

Členské státy Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj již dlouho uznávají, že je žádoucí, aby v každém členském státě byla ujasněna, sjednocena a zaručena daňová situace poplatníků, kteří jsou zapojeni do obchodních, průmyslových, finančních nebo jiných činností v druhých členských státech tím, že všechny členské státy budou aplikovat stejná řešení na shodné případy dvojího zdanění.

Hlavním účelem vzorové smlouvy OECD o daních z příjmu a majetku je řešit jednotně společné problémy, k nimž nejčastěji dochází na poli mezinárodního právního dvojího zdanění. Když členské státy uzavírají nové dvoustranné smlouvy nebo revidují smlouvy již existující, měly by se řídit vzorovou smlouvou a přitom brát ohled na výklad uvedený v komentáři a na výhrady a omezení v něm obsažené.

Vzorová smlouva **stanovuje** svůj rozsah (Kapitola I) a definuje některé výrazy (Kapitola II). Hlavní část tvoří Kapitoly III až V, které určují, v jakém rozsahu každý ze dvou smluvních států smí zdanit příjem a majetek a jak má být vyloučeno mezinárodní právní dvojí zdanění. Následují zvláštní ustanovení (Kapitola VI) a závěrečná ustanovení – nabytí platnosti a ukončení smlouvy (Kapitola VII).

### **➤ Rozsah a definice**

Smlouva se vztahuje na všechny osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států (článek 1). Smlouva pojednává o daních z příjmu a z majetku, které jsou popsány obecně v článku 2. V Kapitole II jsou definovány některé výrazy použité ve více člácích



smlouvy. Jiné výrazy jako „dividendy“, „úroky“, „licenční poplatky“, „nemovitý majetek“ a „svobodná povolání“ jsou definovány v samostatných člancích.

#### ➤ Zdanění příjmu a majetku

Pro vyloučení dvojího zdanění stanoví smlouva dvě kategorie pravidel. Nejprve články 6 až 21 určují s ohledem na různé druhy příjmu příslušné právo ke zdanění státu zdroje (příjmu) nebo místa státu bydliště či sídla (příjemce) a článek 22 obsahuje obdobná ustanovení pro zdanění majetku. Pro některé druhy příjmu a části majetku je výlučné právo ke zdanění vyhrazeno jednomu ze smluvních států. Tím je zabráněno zdanění v druhém smluvním státě a je takto vyloučeno dvojí zdanění. Zpravidla je výlučné právo ke zdanění vyhrazeno státu bydliště (sídla) příjemce či vlastníka majetku. Pro jiné druhy příjmu nebo části majetku není právo ke zdanění výlučným právem. Pokud jde o dva druhy příjmu (dividendy a úroky), ačkoli oba státy mají právo je zdanit, částka daně, která může být uložena ve státě zdroje, je omezena. Za druhé, pokud tato ustanovení přidělují státu zdroje nebo místa plné nebo omezené právo ke zdanění, musí stát bydliště (sídla) povolit úlevu, aby se vyloučilo dvojí zdanění; to je upraveno článkem 23A a 23B. Smlouva přenechává smluvním státům, aby zvolily jednu ze dvou metod daňové úlevy, tj. metodu vynětí ze zdanění a metodu započtení zahraniční daně.<sup>29</sup>

Příjem a majetek mohou být zařazeny do tří kategorií v závislosti na daňovém režimu, který se aplikuje na každou kategorii příjmů a majetku ve státě zdroje nebo místa:

- příjem a majetek, které mohou být neomezeně zdaněny ve státě zdroje nebo místa,
- příjem, který může být podroben omezenému zdanění ve státě zdroje,
- příjem a majetek, které nesmí být zdaněny ve státě zdroje nebo místa.

Dále jsou uvedeny kategorie příjmu a majetku, které mohou být neomezeně zdaněny ve státě zdroje nebo místa, kategorie příjmu, které mohou být podrobeny omezenému zdanění ve státě zdroje a ostatní části příjmu nebo majetku, které nesmí být zdaněny ve státě zdroje nebo místa a zásadně podléhají zdanění pouze ve státě bydliště (sídla) poplatníka.

Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem ze zdrojů v druhém smluvním státě nebo vlastní jmění tam umístěné, které podléhají v souladu se smlouvou zdanění pouze ve státě bydliště (sídla) poplatníka, nevzniká problém dvojího zdanění, protože stát zdroje nebo místa nesmí zdanit tento příjem nebo toto jmění.

---

<sup>29</sup> o metodách vyloučení dvojího zdanění pojednává kapitola 2.7

Jestliže naopak příjem nebo jmění (kapitál) může být v souladu se smlouvou zdaněn neomezeně nebo bez omezení ve státě zdroje nebo místa, je stát bydliště (sídla) poplatníka povinen vyloučit dvojí zdanění. Za tím účelem může být použita metoda vynětí nebo započtení.

➤ Zvláštní ustanovení

Smlouva obsahuje řadu zvláštních ustanovení. Předmětem těchto ustanovení jsou:

- zákaz diskriminace v daňových záležitostech za různých okolností (článek 24),
- ustanovení vzájemného dohodovacího řízení za účelem vyloučení dvojího zdanění a řešení sporů o výklad smlouvy (článek 25),
- výměna informací mezi daňovými úřady smluvních států (článek 26),
- daňový režim vztahující se na členy diplomatických misí a konzulárních úřadů v souladu s mezinárodním právem (článek 27),
- teritoriální rozšíření smlouvy (článek 28).

➤ Všeobecné poznámky ke vzorové smlouvě

Vzorová smlouva se snaží, pokud je to možno, stanovit pro každou situaci pouze jediné pravidlo. V určitých otázkách však bylo považováno za nutné ponechat ve smlouvě určitý stupeň volnosti, slučitelný s účinným prováděním Vzorové smlouvy. Smluvní státy mají proto určitou volnost, například ve věci stanovení sazby daně u zdroje dividend a z úroků, volby metod zamezení dvojího zdanění a za určitých podmínek ve věci přidělení zisků stálé provozovně rozdělení celkových zisků podniku. Mimoto jsou pro některé případy uvedeny v komentáři alternativní nebo dodatečná ustanovení.

➤ Komentář k článkům

Ke každému článku smlouvy je uveden podrobný komentář, který vysvětluje nebo vykládá ustanovení.

Protože komentáře byly vypracovány a schváleny experty, kteří byli vysláni vládami členských států do Komise pro fiskální záležitosti, mají tyto komentáře zvláštní význam pro rozvoj mezinárodního daňového práva. Komentáře nebyly sice určeny, aby byly připojeny ke smlouvám podepsaným členskými státy, které jsou na rozdíl od Vzorové smlouvy právně závaznými mezinárodními instrumenty, nicméně mohou být velikou pomocí při aplikaci a výkladu smluv a obzvláště při řešení jakýchkoli sporů.

Ke komentáři byly připojeny připomínky na žádost členských států, které nemohly souhlasit s výkladem obsaženým v komentáři k dotčenému článku. Tyto připomínky nevyjadřují nesouhlas s textem smlouvy, avšak naznačují vhodně způsob, jak tyto státy budou aplikovat ustanovení dotčeného článku.

➤ Výhrady určitých členských států k některým ustanovením smlouvy

Ačkoli všechny členské státy se zúčastnily na vypracování Vzorové smlouvy a souhlasí s jejími cíli a jejími hlavními ustanoveními, téměř všechny uplatnily výhrady k některým ustanovením smlouvy, které jsou uvedeny v komentáři k dotčeným článkům. Pokud některý členský stát uplatnil výhrady, druhé členské státy mají při sjednávání dvoustranných smluv s prvně zmíněným státem volnost jednání v souladu se zásadou vzájemnosti.

Podle názoru Komise fiskální záležitosti se mají tyto výhrady posuzovat se zřetelem na velice širokou shodu, která byla dosažena při vypracování této smlouvy.

➤ Krácení daně a daňový únik

Komise pro daňové záležitosti zkoumá jak zneužívání daňových smluv, tak i mezinárodní daňový únik. O tomto problému se pojednává v komentáři k několika článkům. Obzvláště článek 26, jak je vysvětleno v komentáři, umožňuje státům, aby si vyměňovaly informace za účelem postihu takového zneužití smluv.

## 2.5 Přehled platných smluv České republiky

Smlouvy, které jsou závazné pro obě smluvní strany, jsou v České republice publikovány ve Sbírce zákonů, od 1. ledna 2000 ve Sbírce mezinárodních smluv.

**Tabulka 2.2 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku, podle stavu 1.1.2008**

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č.2/96	
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č.1/2007	
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.

Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98, č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88, č. 11/97, č. 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č. 249/93 Sb.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, 1/2005	
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č.3/2001	
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99	
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.		
SFRJ (bývalá Jugoslávie)*	17.04.1983	99/1983 Sb.	č. 3-4/84, č. 5/94	* smlouva se vztahuje na území Bosny a Hercegoviny
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11- 12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000	
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.		

Kypr	30.12.1980	30/1981 Sb.	č. 3/82	
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004	
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/97 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	č. 2/96	Protokol č. 64/94 Sb.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005	
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	

Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č.2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.		
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4- 5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: <http://www.mfcr.cz>

## **2.6 Prokázání zaplacené daně v zahraničí**

Daň, která se zaplatí v zahraničí se musí prokázat potvrzením zahraničního správce daně. V některých případech lze také potvrzení o dani zaplacené v zahraničí prokazovat potvrzením plátce příjmů nebo depozitáře o sražení daně.

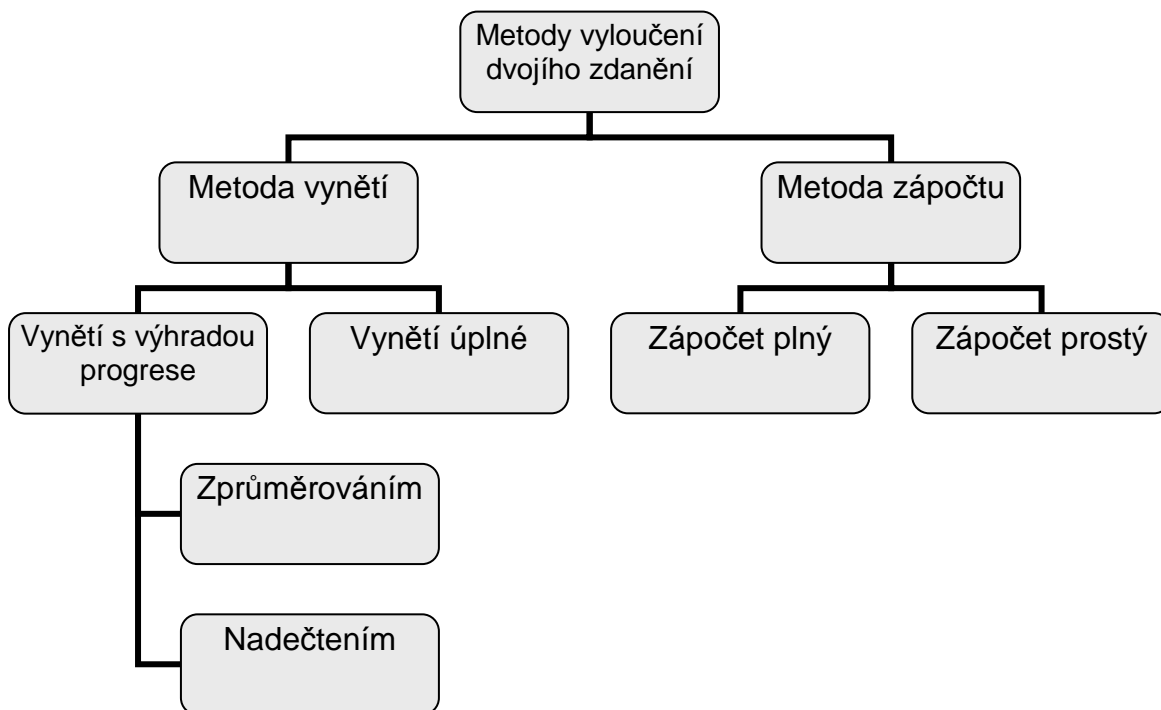
V případě, že poplatník doklad v době podání daňového přiznání v České republice neobdrží doklad o příjmech v zahraničí od správce daně, pak uvede v daňovém přiznání pouze předpokládanou výši příjmů. Po získání dokladu upraví poplatník výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji.

## **2.7 Vyloučení dvojího zdanění**

Jak již bylo zmíněno, částečně zmírnit dvojí daňové vyloučení lze pomocí vnitrostátních daňových předpisů, které přiznávají právo poplatníka účtovat do daňově uznatelných nákladů daň zaplacenou v zahraničí.

Pro vyloučení dvojího zdanění může být použita některá z metod, která je uvedena ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s konkrétní zemí. Jedná se o následující metody:

**Obrázek 2.1** *Metody vyloučení dvojího zdanění<sup>30</sup>*



### 2.7.1 *Metoda vynětí*

Metoda vynětí zahraničních příjmů má dvě základní formy – vynětí úplné a vynětí s výhradou progrese. Tato metoda umožňuje vyjmout příjmy zdaněné v zahraničí ze základu daně, tzn. že příjem dosažený v zahraničí se vůbec nezahrne do daňového základu.

- vynětí s výhradou progrese

Ve státě příjemce se do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem, tedy souhrn všech příjmů i zahraničních. Tato metoda má význam v případech, kdy se daň vybírá za použití progresivní sazby.

V praxi se u této metody používá varianta tzv. „zprůměrování“, která spočívá v tom, že se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na souhrn veškerých dosažených příjmů (domácích i zahraničních) a takto zjištěné procento daně se použije na výpočet daně z domácích příjmů.

<sup>30</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

Méně častá varianta „nadečtení“ (označována také jako „metoda vrchního dílku“) znamená, že příjem dosažený v tuzemsku je fiktivně přičten na příjmy dosažené v zahraničí, tedy je na něj pohlíženo, jako by byl horním příjmem z celkového souhrnu příjmů. Procento daně, které vyplývá pro danou úroveň příjmů, se pak použije pro zdanění domácího příjmu.

Metodu použijí fyzické osoby – rezidenti v ČR.

#### **Výpočet:**

Úhrn veškerých **dílčích ZD** (§ 6 – 10) sníženého o **úhrn ztrát** (před uplatněním nezdanitelných částí ZD a částek odčitatelných od ZD) – **příjmy** (výnosy), které plynou ze zdrojů v zahraničí (podléhají zdanění v zahraničí v souladu s mezinárodní smlouvou).

#### **Příklad:**

Podnikatel podléhající dani z příjmu fyzických osob dosáhl za zdaňovací období následujících příjmů:

**Tabulka 2.3 Metoda vynětí s výhradou progrese - výpočet**

Příjmy na území ČR	500 000 Kč
Příjmy ze zahraničí	300 000 Kč
Celkem	800 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí (sazba daně 50 %)	150 000 Kč
Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (500 000 Kč), pak by zaplatil DPFO	120 436 Kč
Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (800 000 Kč), pak by zaplatil DPFO	216 436 Kč

Zdroj: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dane-z-prijmu-zahranici/ze-zahranici-vyneti-progrese/>

**Tabulka 2.4 Metoda vynětí s výhradou progrese - výpočet zprůměrováním**

Celkové příjmy	800 000 Kč
Daň dle § 16 ZDP	216 436 Kč
Průměrná daňová sazba	27,05 %
<b>Daňová povinnost z tuzemských příjmů</b>	<b>135 250 Kč</b>

Zdroj: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dane-z-prijmu-zahranici/ze-zahranici-vyneti-progrese/>

- vynětí úplné

Metoda se použije způsobem, že se příjmy (výnosy), které plynou ze zdrojů v zahraničí (podléhající zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou) se vyjmou ze zdanění. Možnost využití u tuzemských právnických osob na základ daně či daňovou



ztrátu. U fyzických osob, které jsou rezidenty, na úhrn veškerých dílčích ZD snížený o úhrn ztrát před uplatněním nezdaniitelných částí ZD a odčitatelných položek.

**Příklad:**

Podnikatel podléhající dani z příjmu fyzických osob dosáhl za zdaňovací období následujících příjmů:

**Tabulka 2.5 Metoda úplného vynětí - výpočet**

Příjmy na území ČR	500 000 Kč
Příjmy ze zahraničí	300 000 Kč
Celkem	800 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí (sazba daně 50 %)	150 000 Kč
Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (500 000 Kč), pak by zaplatil DPFO	120 436 Kč
Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (800 000 Kč), pak by zaplatil DPFO	216 436 Kč
Odvedená daň	120 436 Kč

Zdroj: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dane-z-prijmu-zahranici/ze-zahranici-vyneti-ze-zakladu/>

## 2.7.2 Metoda zápočtu

Daňová povinnost **se snižuje** o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to i když je vyšší než daň vypočtená z příjmů v ČR z příjmů ze zdrojů v zahraničí. Zápočet je možné provést **maximálně do výše vzniklé daňové povinnosti**. Metoda tak preferuje rovné podmínky tuzemských podnikatelů bez ohledu na zdroj příjmů. Bohužel se ale prakticky nikde ve světě neuplatňuje. Důvod je zcela evidentní. Jestliže je totiž v zahraničí uplatňována vyšší sazba daně než v tuzemsku, pak by to znamenalo, že se stát vzdá části daně z tuzemských příjmů z důvodu, že jinde v zahraničí.

I tato metoda má své varianty, které se liší podle způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí:

- zápočet plný

Od celkové daně vypočítané v tuzemsku se odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí bez ohledu na to, jaká byla v zahraničí uplatněna sazba daně na dané příjmy. Tato metoda je jednodušší avšak ne příliš častá.

- zápočet prostý

Při tomto způsobu se daň zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními předpisy započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by v tuzemsku připadala poměrně na zahraniční příjem.

**Příklad:**

Podnikatel podléhající dani z příjmu fyzických osob dosáhl za zdaňovací období následujících příjmů:

**Tabulka 2.6 Metoda zápočtu**

Příjmy na území ČR	500 000 Kč
Příjmy ze zahraničí	300 000 Kč
Celkem	800 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí (sazba daně 50 %)	150 000 Kč
Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (500 000 Kč), pak by zaplatil DPFO	120 436 Kč
Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (800 000 Kč), pak by zaplatil DPFO	216 436 Kč

**Tabulka 2.7 Metoda zápočtu - výpočet**

Celkové příjmy	800 000 Kč
Daň dle § 16 ZDP	216 436 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	- 150 000 Kč
<b>Výsledná daňová povinnost v ČR</b>	<b>66 436 Kč</b>

Zdroj: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dane-z-prijmu-zahranici/ze-zahranici-zapocet-uplny/>

## 2.8 Shrnutí

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodní smlouvy, jejichž účelem je zabránit dvojímu zdanění téhož příjmu, popřípadě téhož majetku, jak ve státě zdroje, tak i ve státě příjemce. Také mají zabránit tomu, aby některý příjem nebyl zdaněn vůbec. Tyto smlouvy, oproti vnitrostátním předpisům, podrobněji definují pojem rezident, resp. daňový domicil, a upravují způsoby výměny informací mezi smluvními státy<sup>31</sup>.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění u jednotlivých druhů příjmů stanoví, kterému ze smluvních států – zda státu zdroje nebo státu příjemce – přísluší zdanění.

<sup>31</sup> blíže viz kapitola 3

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, dnes již neumožňuje (na rozdíl od dřívější úpravy platné do 31.12.2000) použití ani metody vynětí, ani započtení. Namísto toho zákon<sup>32</sup> odkazuje na použitelnou metodu zamezení dvojího zdanění, která může být upravena v příslušné mezinárodní smlouvě.

**Tabulka 2.8 Seznam metod zamezení dvojího zdanění u vybraných států**

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů	Metoda vyloučení dvojího zdanění
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	Metoda zápočtu prostého
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.	Metoda zápočtu prostého
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.	Metoda zápočtu prostého
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	Metoda zápočtu prostého
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu*
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu**
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	Metoda zápočtu prostého
Rakousko	12.2.1979	48/1979 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu*
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu***
Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.	Metoda zápočtu prostého
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu*
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu*
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	Metoda zápočtu prostého
USA	23.12.1993	32/1994 Sb.	Metoda zápočtu prostého
Velká Británie	20.12.1991	89/1992 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu*

*	u dividend, tantiém, licenčních poplatků a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého
**	u dividend, tantiém, licenčních poplatků, zisku ze zcizení podílu na společnosti a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého
***	u dividend, úroků, tantiém, licenčních poplatků a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého

Zdroj: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dane-z-prijmu-zahranici/ze-zahranici-metody-vyloucení/>

Jestliže bude mít poplatník příjmy plynoucí z více států s nimiž ČR uzavřela smlouvu o vyloučení dvojího zdanění, pak se bude postupovat následovně:

- vyloučení dvojího zdanění metodou prostého zápočtu se provede každé zvlášť,

<sup>32</sup> ustanovení § 38 písm. f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

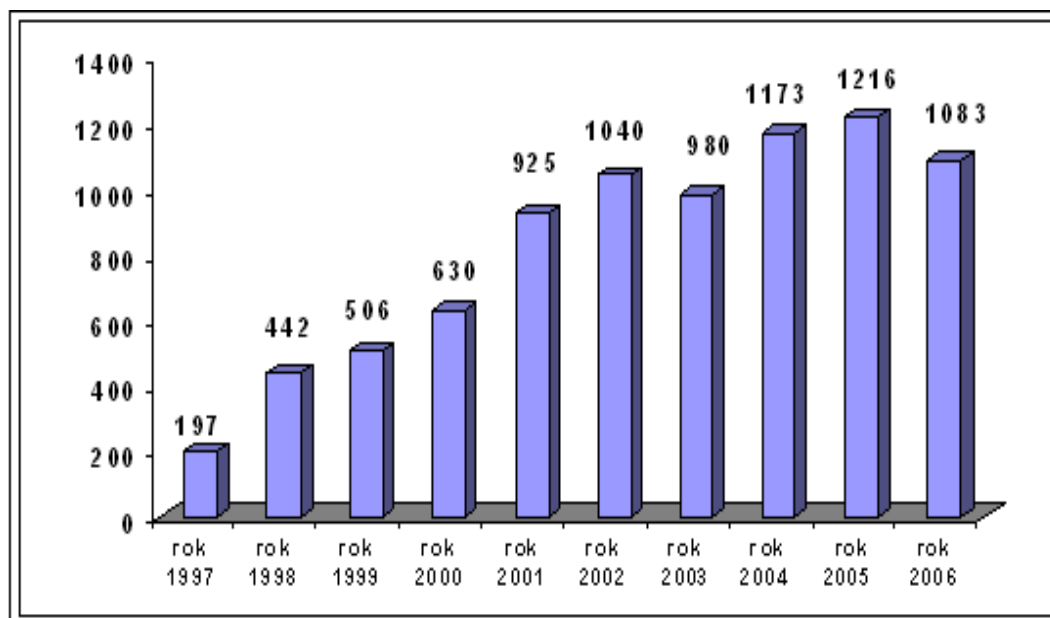
- při použití metody úplného vynětí a metody vynětí s výhradou progrese se ze ZD vyjímá úhrn veškerých příjmů ze zdrojů v zahraničí, které se vyjímají ze zdanění,
- jestliže má být použita metoda úplného vynětí nebo metoda vynětí s výhradou progrese i metoda prostého zápočtu, pak se proved nejprve vynětí příjmů ze zdrojů ze zahraničí, a pak prostý zápočet.

### 3 Mezinárodní spolupráce při správě daní

#### 3.1 Obecná charakteristika

Mezinárodní spolupráce při správě daní je jedním z efektivních prostředků boje proti mezinárodnímu vyhýbání se daní a daňovým únikům.<sup>33</sup> Mezinárodní spolupráce obecně vychází z principů stanovených Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj – OECD. Neustálý nárůst korespondence spojené s mezinárodní výměnou informací dokazuje, že tato forma mezinárodní spolupráce je významným nástrojem při potírání daňových úniků. Četnost korespondence je zobrazen v grafu č. 3.1.

**Graf 3.1 Četnost korespondence spojené s výměnou informací za období let 1997-2006**



Zdroj: <http://cds.mfcr.cz>

<sup>33</sup> MRKÝVKA, P. *Finanční právo 2.díl*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 381 s. ISBN 80-210-3579-X.

Hlavním cílem OECD v oblasti daňové problematiky je spolupráce daňových orgánů jednotlivých států v boji proti daňovým podvodům. Výměna informací mezi zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech, které by daňová správa sama nebyla schopna zjistit bez zahraniční pomoci.

Oblast mezinárodní administrativní spolupráce je upravena zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech<sup>34</sup>. Tento zákon, který implementuje do českého právního řádu Směrnici Rady EHS 799/77, sjednocuje dosavadní technický postup při výměně informací se zahraničními daňovými správami.

Tento zákon upravuje postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě. Ustanovení zákona jsou aplikovatelná na pomoc při správě přímých a nepřímých daní poskytovanou na základě mezinárodních smluv, které jsou součástí právního řádu, ve vztahu ke státu, který je stranou této mezinárodní smlouvy, či na vzájemnou pomoc daňových správ v souladu s právem Evropských společenství ve vztahu k členským státům Evropské unie. Vstupem ČR do Evropské unie se česká daňová správa zapojila do existujících EU systémů výměny informací v oblasti DPH a spotřebních daní. Před vstupem ČR do EU možnost výměny informací u nepřímých daní připadala v úvahu pouze v případě, kdy příslušné ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozšířilo možnost výměny informací i ve vztahu k daním nepřímým.

Mezinárodní spolupráce upravená zákonem č. 253/2000 Sb. se vztahuje na daně přímé (v ČR jsou to daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí; v ostatních státech stejných nebo podobných daní, které mají charakter daně z příjmu nebo daně z majetku) a na daně z pojistného.<sup>35</sup>

Příslušným orgánem k poskytování mezinárodní spolupráce je dle §3 zákona č. 253/2000 Sb. obecně stanoveno Ministerstvo financí, popřípadě jím pověřený správce daně. V závislosti na rozsahu spolupráce je zákonem upraveno i oprávnění Ministerstva financí pověřit výkonem mezinárodní pomoci i jiné správní úřady vykonávající správu daní, a to územní finanční orgány a celní orgány, které jsou oprávněny získat a poskytovat potřebné informace. Z tohoto důvodu byl zákonem č. 253/2000 Sb. novelizován i zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

---

<sup>34</sup> zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní obsahuje příloha č. 3

<sup>35</sup> ustanovení § 2 odst. 1, 2 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní

Příslušný orgán smluvního státu je specifikován také v příslušných mezinárodních smlouvách (viz. článek 3 smluv o zamezení dvojího zdanění).

### **3.2 Směrnice č. 77/799/EHS**

Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní způsobila zásadní přelom při prohlubování spolupráce členských zemí, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních (viz dokument 3.1). Hlavním cílem směrnice je potírat mezinárodní daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem a identifikovat umělé přesuny zisků ve skupinách nadnárodních podniků. Směrnice také zajistila možnost přítomnosti pracovníků správce daně členského státu na území jiného členského státu.

**Dokument 3.1 Směrnice č. 77/799/EHS (výňatek)**

#### ***Článek 1 Obecná ustanovení***

- 1. Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku.*
- 2. Za daně z příjmů a z majetku se považují, bez ohledu na způsob výběru, veškeré daně vyměřené z celkového příjmu, celkového majetku nebo z částí příjmů nebo majetku, včetně daní ze zisku z převodu movitého a nemovitého majetku, daní z objemu mezd a platů placených podniky a daní z přírůstku hodnoty majetku.*

#### ***Článek 3 Automatická výměna údajů***

*Příslušné orgány členských států si navzájem pravidelně bez předchozího dožádání poskytují údaje podle čl. 1 odst. 1 pro skupiny jednotlivých případů, které určí konzultačním postupem článku 9.*

#### ***Článek 4 Spontánní výměna údajů***

- 1. Příslušný orgán každého členského státu poskytne příslušnému orgánu jiného členského státu údaje podle článku 1 odst. 1, o kterých se dozví, bez předchozího dožádání v těchto případech:*

- a) *může-li příslušný orgán některého členského státu důvodně předpokládat, že v tomto jiném členském státě může dojít ke zkrácení daně,*
  - b) *obdrží-li osoba povinná k dani v některém členském státě daňovou úlevu nebo osvobození od daně, jež by mohly vést ke vzniku nebo zvýšení její daňové povinnosti v tomto jiném členském státě,*
  - c) *jsou-li obchody mezi osobou povinnou k dani v jednom členském státě osobou povinnou k dani v tomto jiném členském státě prováděny před jednu nebo více dalších zemí tak, že to může vést ke snížení daně v jednom z těchto členských států nebo v obou,*
  - d) *může-li příslušný orgán některého členského státu důvodně předpokládat, že může dojít ke snížení daně umělým přesunem zisku ve skupině podniků,*
  - e) *umožnil-li údaj poskytnutý členskému státu příslušným orgánem tohoto jiného členského státu zjištění skutečností, které by mohly ovlivnit vyměření daně v tomto jiném členském státě.*
2. *Příslušné orgány členských států mohou konzultačním postupem podle článku 9 rozšířit výměnu údajů podle odstavce 1 i na jiné případy než tam výslovně uvedené.*
3. *Příslušné orgány členských států si mohou ve všech ostatních případech navzájem bez předchozího dožádání sdělovat údaje podle článku 1 odst. 1, o kterých se dozvědí.*

## **Článek 5**

### **Lhůta pro poskytnutí údajů**

*Příslušné orgány členského státu poskytují údaje dožádané podle předcházejících článků co nejrychleji. Vystanou-li tomuto orgánu překážky pro poskytnutí údaje nebo odmítne-li údaje poskytnout, uvědomí o tom neprodleně příslušný orgán žádajícího členského státu s uvedením povahy překážek nebo důvodů odmítnutí.*

## **Článek 8**

### **Meze výměny údajů**

1. *Tato směrnice neukládá provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud právní předpisy nebo správní praxe neopravňují příslušné orgány členského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní daňové účely.*

2. Poskytnutí údaje může být odmítnuto, pokud by vedlo k prozrazení obchodního, průmyslového nebo profesního tajemství nebo obchodního postupu nebo pokud by poskytnutí daného údaje odporovalo veřejnému pořádku.

3. Příslušný orgán členského státu může odmítnout poskytnutí údaje, pokud zúčastněný členský stát není z právních nebo faktických důvodů schopen odpovídající údaje sám poskytnout.

## **Článek 9**

### **Konzultace**

1. K používání této směrnice se navzájem konzultují, v případě potřeby ve výboru,

- příslušné orgány zúčastněných členských států na žádost kteréhokoli z nich, jedná-li se o dvoustranné otázky,
- příslušné orgány všech členských států a Komise na žádost některého z těchto orgánů nebo komise, nejedná-li se výlučně o dvoustranné otázky.

2. Příslušné orgány členských států mohou být v přímém vzájemném styku. Příslušné orgány členských států mohou vzájemnou dohodou stanovit, aby v určitých jednotlivých případech nebo skupinách jednotlivých případů byly v přímém vzájemném styku jimi určené orgány.

3. Jestliže se příslušné orgány dohodnou na dvoustranných otázkách v oblastech spadajících do oblasti působnosti této směrnice, s výjimkou řešení jednotlivých případů, uvědomí o tom bezodkladně Komisi. Komise o tom uvědomí příslušné orgány ostatních členských států.

## **Článek 12**

### **Závěrečná ustanovení**

1. Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí nejpozději do 1. ledna 1977 a neprodleně o nich uvědomí Komisi.

2. Členské státy sdělí Komisi znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.



### **3.3 Formy výměny informací**

V souvislosti s mezinárodní praxí v oblasti výměny informací definuje zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní tři základní formy výměny informací v §4 až §6.

#### **3.3.1 Výměna informací na dožádání**

Příslušný orgán poskytne informace o jednotlivých případech týkajících se daní podle §2 odst.1 ( dále jen „informace“) na dožádání příslušného úřadu smluvního státu.

*Příslušný orgán může od příslušného úřadu smluvního státu rovněž informace dožadovat, pokud vyčerpал vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.<sup>37</sup>*

Daná forma výměny se vztahuje vždy ke konkrétnímu daňovému případu, kdy daňová správa zjistí v rámci své kontrolní činnosti pochybnosti a žádá odpověď na specifické otázky týkající se určitého případu úřad smluvního státu.

V situaci, kdy správce daně zjistí při prověřování konkrétního daňového případu určité nejasnosti, k jejichž objasnění by pomohli informace, které je možné získat na území jiného členského státu, může požádat příslušný orgán smluvního státu o poskytnutí těchto informací.

Požadovat tuto součinnost je možné na základě mezinárodních smluv, jimiž je Česká republika vázána. V současné době uzavřela ČR více než 60 smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. příjmu a majetku.

Před zasláním žádosti o potřebné informace je nutné zohlednit několik skutečností:<sup>38</sup>

1. Všechny požadavky by měly být předkládány po racionálním úsilí o získání informace ze všech dostupných zdrojů.
2. Povinnost poskytnout informace mají pouze ty státy, se kterými ČR uzavřela příslušnou smlouvu, pokud není tato povinnost v daném případě omezena či vyloučena. Z tohoto důvodu není příliš efektivní zasílat žádosti o informace do nesmluvních zemí.

Problémem se může také jevit teritoriální působnost uzavřených smluv. Například v případě smlouvy uzavřené s vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska je omezena působnost smlouvy pouze na teritorium Velké Británie, kterou tvoří tři

<sup>37</sup> ustanovení § 4 odst. 1, 2 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní

<sup>38</sup> interní informace – Finanční ředitelství Brno

země ( Anglie, Wales a Skotsko) a Severní Irsko. Ostatní území jako jsou ostrovy souostroví Channel Islands – Persey, Guernsey, Alderney, Sark či Isle of Man nespadají do daňové jurisdikce Velké Británie a tudíž na ně nelze aplikovat ustanovení smlouvy.

3. Na základě většiny dosud uzavřených smluv lze žádat informace o daních, které jsou předmětem těchto smluv. Z tohoto důvodu v současné době nelze v podstatné většině případů realizovat výměnu informací v rámci správy nepřímých daní.

Výjimku z této zásady představuje Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, kde je odstavcem 4 článku 27 vyhrazeno právo rozšířit možnost výměny informací na všechny daně ukládané smluvními státy, tj. nejen na daně, na které se tato smlouva obecně vztahuje.

4. Výměna informací s jednotlivými státy se řídí konkrétními ustanoveními o výměně informací těchto jednotlivých smluv, většinou čl. 26. Tyto smlouvy mohou obsahovat buď širokou či úzkou klauzuli o výměně informací, která stanoví rozsah případné výměny, tj. jaké informace jsou smluvní státy povinny poskytnout.

V případě *úzké klauzule* se státy zavazují poskytnout pouze informace „nutné pro aplikaci ustanovení smlouvy“. Každý stát pak svého smluvního partnera obecně informuje o právních předpisech a správní praxi ve věci daní, na něž se smlouva vztahuje. Neposkytuje již informace o konkrétních poměrech či identifikaci jednotlivých daňových subjektů. V této situaci je možno využít pouze veřejně přístupné údaje.

Výměna informací je takto omezena např. ve smlouvě se Švýcarskem či Rakouskem a v této souvislosti není možné požadovat od daňových správ těchto států žádné konkrétní informace týkající se subjektů působících v rámci jejich daňové jurisdikce.

Výjimku tvoří spolupráce s německou daňovou správou. Přestože smlouva s Německem obsahuje úzkou klauzuli pro výměnu informací, dle naší praxe je německá daňová správa ochotna poskytnout detailní informace týkající se činnosti daňových subjektů na jejím území a dokonce je možno spolupráci s Německem hodnotit jako jednu z nejčtetnějších ( na druhém místě po Slovensku).

V případě *široké klauzule*, která je obsažena ve většině uzavřených smluv si příslušné úřady smluvních států vyměňují nejen informace nutné pro aplikaci ustanovení smluv, ale i pro provádění vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně, jež jsou

předmětem smlouvy. Státy se tak zavazují poskytovat i údaje týkající se jednotlivých daňových subjektů.

5. Žádost musí být dostatečně konkrétní. Žadatel musí přesně specifikovat, co chce vyhledáváním zjistit. Nelze zaslat pouze obecnou žádost o poskytnutí „jakýchkoli“ informací týkajících se určitého daňového subjektu. Zároveň je nutné daný subjekt dostatečně specifikovat, ne pouze jménem osoby či názvem společnosti.

Stejně i v případě bankovních účtů není předmět žádosti jednoznačně specifikován, pokud správce přesně neuvede alespoň název banky, u níž má určitý subjekt veden účet.

6. Žádost musí být natolik podrobná a srozumitelná, aby dožádaný stát správně pochopil, co žádající stát potřebuje. Nepřesnosti v obsahu žádosti mohou způsobit zpoždění při vyřizování. Dožádaný stát může v případě nejasností požádat o upřesnění dotazu, aby mohl správně odpovědět.

7. Hledaná informace by měla být taková, že ji lze získat obvyklými postupy.<sup>39</sup>

➤ Náležitosti, které by měla žádost obsahovat:

- odkaz na příslušný článek v příslušné smlouvě
- přesná identifikace českých subjektů:
- v případě fyzických osob: jméno a příjmení, datum narození, DIČ a adresa trvalého pobytu či místa podnikání
- v případě právnických osob: obchodní jméno, sídlo, DIČ
- přesná identifikace zahraničních subjektů
- vztahy mezi subjekty
- příslušné daně, jichž se informace týká
- zkoumané daňové období
- požadovaná informace
- jak je žádost urgentní, uvést důvody proč a zejména pak datum, po kterém by tato informace byla již nepoužitelná
- všechny ostatní informace, které lze považovat za vhodné (kopie faktur, smluv)
- jméno a telefonní číslo úředníka, kterého lze kontaktovat v případě potřeby

➤ Způsob zaslání žádosti

---

<sup>39</sup> interní informace – Finanční ředitelství Brno

Daná žádost by měla být zaslána příslušnému úřadu kompetentnímu k výměně informací dle mezinárodních smluv oficiální cestou, tj. prostřednictvím příslušného finančního ředitelství. Příslušný pracovník finančního ředitelství zkontroluje úplnost a správnost dané žádosti. V případě správnosti ji dále postoupí příslušnému orgánu, v opačném případě musí být žádost vrácena místně příslušnému správci daně k možnému dopracování.

Příslušným orgánem k realizaci výměny informací je v souladu s mezinárodními smlouvami Ministerstvo financí. V současné době se výměnou informací zabývá odbor 43 – Metodiky správy daní a mezinárodních daňových vztahů, který zajišťuje zpracování, překlad a zaslání těchto žádostí příslušným orgánům smluvních států a naopak vyřízení žádostí obdržených ze zahraničí.

➤ Lhůty pro vyřízení žádostí

Doby, kdy je příslušný orgán smluvního státu povinen odpovědět není nijak závazně stanovena, státy by se však měly řídit určitými mezinárodními zvyklostmi při výměně informací. Ty stanoví tuto lhůtu v závislosti na povaze žádosti. Pokud lze danou informaci vyhledat v údajích, které jsou daňovému úřadu již k dispozici např. z daňových přiznání, pak se doporučuje lhůta pro vyřízení žádosti do 3 měsíců od jejího obdržení. Jestliže však požadovanou informaci nelze takto zjistit a pro získání informace bude nutný např. rozhovor s poplatníkem (je-li to možné), provedení daňového šetření, opatření informace od třetí strany jako např. od banky atd. doporučuje se lhůta do 6 měsíců ode dne obdržení žádosti.

➤ Odpověď na žádost

V případě žádosti o poskytnutí informací zaslané zahraničním správcem daně rovněž platí obdobný postup. Příslušný orgán smluvního státu zašle Ministerstvu financí svoji žádost, která je následně prostřednictvím finančního ředitelství postoupena k vyřízení českému místně příslušnému správci daně. Ten zajistí shromáždění požadovaných informací z údajů, které jsou mu již k dispozici, nebo provede potřebná opatření jejich získání.

Obdobně jsou doporučeny i výše uvedené lhůty pro poskytnutí požadovaných informací. Všeobecně platí, že pokud by opatření informací mělo trvat déle, než se dá předpokládat, je vhodné o tom smluvního partnera informovat a zaslat příslušnému úřadu předběžnou odpověď. Do odpovědi českého daňového úřadu může být zahrnuta i doplňková informace zjištěná na základě šetření daného případu, která by mohla pravděpodobně být užitečná pro

žádající stát, i když o ni původně ve své žádosti nepožádal. Zároveň by tak mohlo dojít k poskytnutí spontánní informace.

Je třeba si uvědomit, že sběr informací pro smluvního partnera by měl být proveden přednostně, protože čas je v daňovém řízení zvláště významný a je vhodné přispět k tomu, aby se v opačném případě s žádostí zacházelo stejně. Pokud požadovaná informace není v dosahu, smluvní partner by měl být okamžitě informován prostřednictvím příslušného úřadu.

- Žádost zaslaná cizím daňovým úředníkem přímo místnímu daňovému úředníkovi.

Místní správci daně nejsou oprávněni kontaktovat přímo své zahraniční protějšky, ledaže by k tomu byli delegováni svým příslušným úřadem, tj. Ministerstvem financí a tato delegace byla uznána i příslušným zahraničním úřadem.

Může se však stát, že český správce daně obdrží žádost, která „obešla“ jeden nebo dva příslušné úřady. O takovém případě by měl tento správce daně prostřednictvím příslušného finančního ředitelství uvědomit svůj příslušný úřad, tj. Ministerstvo financí, které může rozhodnout o zamítnutí žádosti. Pokud tak nerozhodne, je požadovaná informace poskytnuta způsobem obvyklým při výměně informací. To znamená, že místně příslušný správce daně postoupí informaci prostřednictvím finančního ředitelství příslušnému orgánu, tj. Ministerstvu financí, které informace zašla svému smluvnímu partnerovi spolu s upozorněním na nedodržení standardního postupu ze strany zahraničního správce daně.

- Žádost zaslaná subjektem nezúčastněným v daňovém řízení

Ustanovení o výměně informací smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. majetku se vztahují jen na kompletní osoby a úřady uvedené ve smlouvě, které se účastní procesu vyměření, výběru a vymáhání daní, na něž se smlouva vztahuje, včetně orgánů činných v trestním řízení a odvolacích orgánů a informace mohou být použity jen pro tyto účely.

Někdy se však stane, že český správce daně obdrží žádost o poskytování informací od subjektu nezúčastněného v daňovém řízení. Např. soud požádá o poskytnutí informace o majetkových poměrech či příjmech určitého českého poplatníka. Zpravidla však jde o zjišťování těchto skutečností v souvislosti s řízením o stanovení výživného na nezletilé děti. V některých případech ani není záměrně účel žádosti přesně stanoven.

Je nutné zdůraznit, že požadované informace mohou být poskytnuty pouze osobám určeným v příslušném ustanovení smlouvy a ty je mohou využít jen pro účely jím vymezené. Poskytnutých informací nelze využít pro nedaňové účely!

➤ **Získávání informací od nesmluvních států**

V případě zjišťování informací týkající se zemí, s nimiž ČR dosud neuzavřela příslušnou bilaterální smlouvu, která by umožnila výměnu informací v daňových záležitostech má správce daně obvykle k dispozici pouze informace obsažené ve veřejně přístupných záznamech.

Vzhledem k právní úpravě mlčenlivosti v daňovém řízení nelze naopak těmto nesmluvním zemím poskytnout informace.

### **3.3.2 Pravidelná výměna informací**

Příslušný orgán pro skupiny jednotlivých případů může ujednat ústně nebo písemně s příslušným úřadem smluvního státu postupem podle §11 odst. 1 druh a rozsah informací, které bude bez předchozího dožádání při zachování vzájemnosti poskytovat nebo přijímat, včetně způsobu a lhůt předávání těchto informací.<sup>40</sup>

Pravidelná neboli automatická výměna informací znamená systematické zasílání informací týkajících se specifických položek příjmu (úroky, dividendy, licenční poplatky, důchody atd.). Tyto informace se nevztahují ke konkrétnímu případu a je pro ně typické to, že mají všeobecnou povahu. S jednotlivými státy jsou sjednány konkrétní okolnosti pro tuto výměnu informací, zejména typ informací, které se budou tímto způsobem přenášet a lhůty, v jakých budou dané informace pravidelně zasílány. Informace jsou většinou získány na základě vlastního systému státu, který je poskytuje, bývají pravidelně a systematicky předávány. Cílem smluvních států je vyměňovat si informace co možná nejefektivněji, neboť mají masový charakter. OECD proto navrhla standardní formu a formát automatické výměny informací, který zlepšuje proces výměny informací.

Např. USA poskytují České republice automaticky informace o dividendách a úrocích vyplacených českým rezidentům v USA.

---

<sup>40</sup> ustanovení § 5 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní

### **3.3.3 Poskytování informací z vlastního podnětu**

*Příslušný orgán poskytne informace, které jsou mu známy, bez předchozího dožádání příslušnému úřadu smluvního státu, pokud*

*a) lze důvodně předpokládat, že došlo nebo mohlo dojít ke zkrácení daně v tomto smluvním státě,*

*b) daňový subjekt dosáhne snížení daně nebo jiné daňové úlevy v České republice a lze předpokládat, že toto snížení daně nebo jiná daňová úleva vedla nebo by mohla vést ke vzniku daňové povinnosti nebo k jejímu zvýšení v tomto smluvním státě,*

*c) obchodní vztahy mezi daňovým subjektem zdaňovaným v České republice a mezi daňovým subjektem zdaňovaným v tomto smluvním státě jsou uskutečňovány v jedné nebo více zemích takovým způsobem, o kterém lze předpokládat, že vedl nebo by mohl vést ke snížení daňové povinnosti v České republice nebo v tomto smluvním státě, popřípadě obou,*

*d) lze důvodně předpokládat, že ke snížení daňové povinnosti může docházet z umělých převodů zisků v podnikatelských seskupeních, nebo*

*e) informace poskytnutá tímto smluvním státem umožnila zjistit údaje, které vedly v tomto smluvním státě ke vzniku nebo zvýšení daňové povinnosti anebo by na takový vznik nebo zvýšení mohly upozornit.*

Příslušný orgán může ujednat ústně nebo písemně s příslušným úřadem smluvního státu postupem podle §11 odst. 1 další okruhy informací, které budou vzájemně spontánně poskytovat.<sup>41</sup>

Spontánní výměna informací se týká skutečností zjištěných při daňovém šetření či kontrole jednoho státu a předání informací, které by mohly být pro druhý stát zajímavé. Za spontánní informaci je považována taková informace, kdy jeden ze smluvních států po získání informace, která je podle jeho mínění důležitá pro druhý stát, tuto informaci sdělí druhému státu bez žádosti. Je zde pravděpodobné, že může dojít k napomoci odhalení daňových podvodů či případů vyhýbání se daním ve druhém státě.

Tato forma výměny informací je závislá na schopnosti pracovníka správce daně rozpoznat během daňového šetření důležitost informace pro zahraničního správce daně. Toto představuje práci navíc, ale předpokládá se, že se zahraniční správce daně zachová stejně.

Jako příklady informací, které mohou být pro druhý stát zajímavé, je možné uvést:<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> ustanovení § 6 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní

<sup>42</sup> interní informace – Finanční ředitelství Ostrava

- platby učiněné ve prospěch rezidenta druhého státu, u který je podezření, že v daném státu nebyly přiznány,
- obchody nebo platby, které byly uskutečněny přes třetí stát za účelem daňového úniku,
- snížení daně nebo osvobození od daně mohou způsobit vzrůst daňové povinnosti ve druhém státě,
- transakce, jichž se účastní rezidenti druhého státu,
- určení cen mezi spřízněnými subjekty, které neodpovídají principu nezávislého trhu (problematika převodních cen).

Poskytování těchto či obdobných informací z vlastního podnětu je realizováno způsobem obvyklým pro výměnu informací. Místně příslušný správce daně postoupí sdělení obsahující zjištěné informace prostřednictvím finančního ředitelství příslušnému orgánu, tj. Ministerstvu financí, které je dále upraví a zašle smluvnímu partnerovi k dalšímu využití.

Smluvní partner je zároveň žádán, aby oznámil, jak tuto informaci využil. Zpětné vyjádření může následně vést i k úpravě daňové povinnosti ve státě, který původní informaci zaslal.

Jako příklad lze uvést případ, kdy český správce daně zjistí při daňové kontrole, že kontrolovaný český daňový subjekt poskytl rezidentovi druhého státu provizi za zprostředkovatelskou činnost. Tuto informaci spontánně poskytne druhému státu, aby v případě zájmu prověřil, zda byla tato provize řádně zdaněna v tomto druhém státě. Zahraniční správce daně následně zjistí, že ve skutečnosti žádná provize zaplacená nebyla. Na základě požadavku na oznámení o využití spontánní informace danou skutečnost oznámí českému správci daně. Výsledkem může být, že nebude uznána provize jako výdaj snižující základ daně a podle toho bude upraven daňový základ.

V případě obdržení spontánní informace ze zahraničí budou naopak smluvní partneři požadovat oznámení o využití zaslaných informací. Český správce daně by měl toto oznámení poskytnout, neboť je to záležitost zdvořilosti a podporuje to další spontánní výměnu informací. Například lze odpovědět, že informace byla ověřena a výsledkem bylo doměření daně nebo byla uložena pro další využití v rámci příští daňové kontroly.

➤ Seznam, co je třeba zahrnout při spontánní výměně informací:

- odkaz na příslušný článek v příslušné smlouvě
- přesná identifikace českých subjektů:



- v případě fyzických osob: jméno a příjmení, datum narození, DIČ a adresa trvalého pobytu či místa podnikání
- v případě právnických osob: obchodní jméno, sídlo, DIČ
- přesná identifikace zahraničních subjektů
- příslušné daně, jichž se informace týká
- daňové období, jehož se zmíněná informace týká
- významná informace ( v případě potřeby zmínka, obsahují-li informace obchodní tajemství)
- kopie významných dokumentů a záznamů
- jméno a telefonní číslo úředníka, kterého lze kontaktovat v případě potřeby
- zmínka, je-li požadováno zpětné vyjádření o užitečnosti informací

V některých případech může dojít ke kombinaci více druhů výměny informací. Např. pokud daňová správa poskytuje určité dožádané informace, může zároveň zaslat druhému státu další zjištěné informace, které by mohly být pro šetření daného státu potřebné.

### **3.3.4 Souběžná kontrola**

Vedle tradičních forem výměny informací, existují i další. Jednou z nich jsou tzv. souběžné daňové kontroly.

Ustanovení §10b zákona o mezinárodní pomoci při správě daní upravuje problematiku souběžné (simultánní) kontroly. Dle této úpravy je příslušný orgán za účelem výměny informací oprávněn provádět ve spolupráci s příslušnými úřady smluvních států souběžně daňovou kontrolu u daňových subjektů, jejichž daňové povinnosti jsou společným nebo doplňujícím zájmem České republiky a smluvních států. To znamená, že například u českého daňového subjektu, který bude mít stálou provozovnu na Slovensku, bude probíhat daňová kontrola v České republice a souběžně i na Slovensku ve stálé provozovně.

Příslušný orgán nejprve vyhledává daňové subjekty, u nichž považuje za vhodné a účelné souběžnou kontrolu provést. Poté navrhuje příslušným úřadům smluvních států její provedení. V tomto návrhu poskytne informace, které ho k tomuto rozhodnutí vedly, a uvede období, ve kterém by souběžná kontrola měla být provedena. Po obdržení návrhu na provedení souběžné kontroly od příslušného úřadu smluvního státu oznámí příslušný orgán tomuto úřadu souhlas s jejím provedením nebo její odmítnutí s uvedením důvodu, pro které

k odmítnutí došlo. Pro provedení souběžné kontroly je určen zástupce, který je odpovědný za její řízení a za součinnost s příslušným úřadem smluvního státu.

Tato kontrola je zvláště užitečná v oblasti převodních cen spřízněných podniků, které působí v rámci nadnárodních společností na území více států.<sup>43</sup> Manipulace s převodní cenou je jednou z otázek mezinárodního daňového práva. Nastává především ve vztazích mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi, které nestanovují cenu na základě ekonomické reality, ale především na základě daňového plánování využívajícího mezer v legislativě jednotlivých zemí.

### **3.4 Povinnosti a omezení výměny informací**

Jak již bylo zmíněno výše, stát je povinen informaci pro smluvního partnera zajistit stejně, jako by je zajišťoval pro vlastní účely. Existují však situace, ve kterých může být výměna informací vyloučena.<sup>44</sup> V nepříliš častých případech, kdy může nastat tato situace, není povinností příslušného úřadu informaci poskytnout, ale je na jeho zvážení, zda výměnu provede či nikoli.

Jedná se o následující situace:

1. V případě nedostatku reciprocity druhého státu.

Poskytnout informaci může dožádaný stát, pokud žádající stát není schopen obdobné informace dožádanému státu recipročně poskytnout. Smluvní stát tak nemůže využít výhody daňového systému jiného smluvního státu, pokud jsou širší než jeho vlastní systém. Dožádaný stát také není povinen jít za hranice vlastního práva nebo správní praxe. Z požadavku reciprocity rovněž vyplývá určitá rovnováha v rozsahu a objemu poskytnutých informací.

2. V případě nebezpečí odhalení obchodního nebo profesního tajemství.

Dožádaný stát není povinen poskytnout informace, pokud by to vedlo k vyzrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství.

Pro poplatníky, kteří se zabývají obchodem či jiným podnikáním, má značný význam, aby jejich obchodní tajemství neodhalil některý z jejich konkurentů. Proto neexistuje žádná povinnost podat informaci, která by odhalila obchodní, průmyslový nebo odborný postup. Je na příslušném úřadu, aby určil zda „citlivá“ informace bude předána či nikoli a místní daňový úřad by měl označit, jaké údaje by mohly být „citlivé“. Obvyklá povinnost

<sup>43</sup> interní informace – Finanční ředitelství Brno

<sup>44</sup> ustanovení § 10 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní

zachovat důvěrnost daňových informací se ve všech zemích vztahuje i na obchodní tajemství. Ale všeobecně nemá ani poplatník ani třetí strana právo odmítnout poskytnutí takové informace daňovému úřadu. S podobným problémem se lze setkat i u některých specifických profesí (lékaři, právníci) při žádosti o poskytnutí informací, které se vztahují ke konkrétnímu klientovi.

Ve většině zemí mají rovněž banky a podobné instituce ke svým klientům závazek utajení dat. Přesto mají daňové úřady v mnoha zemích pravomoc tento závazek překonat a získat specifické informace od bank pro daňové účely. Zatímco v některých státech je tato pravomoc využívána omezeně, jinde banky automaticky podávají informace daňovým úřadům. Zaběhnutou praxí je, že banky jsou žádány o podání informace v případě, když je daňovému úřadu známo, že určitý poplatník je klientem konkrétní banky. Není však dovoleno všeobecné prošetřování bank za účelem získání informací o klientech.

Požadavky ke smluvním partnerům na bankovní informace by proto měly být specifické a zahrnovat alespoň název peněžního ústavu a číslo bankovního účtu. Některé státy však odmítají poskytnout informace od bank, proto je nutné před požádáním o bankovní informaci důkladně se podívat na ustanovení určité smlouvy.

3. V případě, kdy by zpřístupnění informace bylo v rozporu se zájmem státu a s veřejným pořádkem.

Dalším důvodem k odmítnutí výměny informací je omezení s ohledem na informace týkající se životních zájmů samotného státu. Životní zájem státu obecně zahrnuje otázky jako suverenitu, veřejný pořádek či bezpečnost státu.

4. V případě, že stát nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje informací.

Dožádaný stát není povinen poskytnout informaci, pokud žádající stát nevyčerpal všechny vlastní obvyklé zdroje informací, jejichž využitím by mohl žádanou informaci sám získat.

5. V případě, že žádající stát není schopen zajistit odpovídající utajení poskytnutých informací.

Důvodem k odmítnutí poskytnutí informací může být i nedostatečná úprava povinnosti zachovávat mlčenlivost žádajícího státu, resp. benevolentnější právní úprava nakládání se získanými informacemi v daňovém řízení v žádajícím státě oproti úpravě existující v dožádaném státě. Tento problém může žádající stát odstranit tím, že při nakládání s dožádanými informacemi vyhoví přísnějším podmínkám obsaženým v legislativě dožádaného státu.

### **3.5 Nakládání s informacemi**

Pro zajištění důvěrnosti daňových záležitostí poplatníků je třeba podnikat kroky k tomu, aby se zabránilo možnému zneužití důvěrných informací shromážděných pro daňové účely.

Informace poskytnuté zahraničním partnerem by měly zůstat utajeny stejně jako informace získané z domácích zdrojů. Sankce za porušení této důvěrnosti se řídí právními a obecnými předpisy každého státu. V ČR jde zejména o úpravu mlčenlivosti definovanou § 24 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů. Pracovníci správce daně i třetí osoby, které se zúčastnily daňového řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Tyto osoby musí být poučeny o své povinnosti zachovávat mlčenlivost a o právních důsledcích porušení této povinnosti.

Zákon č. 253/2000 Sb. dále stanoví, že informace získané prostřednictvím výměny informací mohou být zpřístupněny pouze pracovníkům příslušného správce daně, kteří se účastní procesu vyměření výběru a vymáhání daní, kterých se daná výměna informací dotýká. Správce daně je oprávněn poskytnout informace pro soudní řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí či orgánům činným v trestním řízení.

Tyto informace však mohou být zveřejněny v rámci tohoto jednání pouze, pokud příslušný orgán poskytující informace nevznesl proti tomu námitku. Smluvní státy, které namítají proti takovému zveřejnění, toto obvykle stanoví v příslušných mezinárodních smlouvách.

Předat informace dalšímu smluvnímu státu lze pouze se souhlasem státu, který informace poskytl.

Informace získaná výměnou nesmí být použita pro jiné účely, než pro které byla určena. Nelze ji použít pro nedaňové účely.

Příslušný orgán je oprávněn v rozsahu zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní projednat další podmínky a dílčí postupy mezinárodní pomoci při správě daní s příslušným úřadem smluvního státu na dvoustranném, popřípadě vícestranném jednání, které se uskuteční vždy, požádá-li o to příslušný úřad smluvního státu. Ústně nebo písemně může být sjednána přímá spolupráce správců daně s orgány daňové správy pro určité jednotlivé případy nebo skupiny jednotlivých případů. Povede-li projednání ke dvoustranné dohodě s příslušným úřadem jiného členského státu Evropské unie, která se

netýká řešení jednotlivých případů, je příslušný orgán povinen uvědomit o tom co nejdříve Komisi Evropských společenství.<sup>45</sup>

### **3.6 Ověřování dokumentů – legalizace**

Dokumentů, které jsou zasílány z České republiky do zahraničí nebo ze zahraničí do tuzemska je mnoho. Patří mezi ně písemnosti vyhotovené nebo ověřené notáři či jinými kompetentními subjekty, soudní a jiná rozhodnutí či osvědčení, pro které má právní terminologie souhrnné označení „veřejné listiny“.

Takové dokumenty překračují hranice proto, aby před různými úřady dosvědčily určitou skutečnost. Aby tyto listiny neztratily svou důkazní moc a byly akceptovány i na území jiné země, musí být jejich autentičnost řádně ověřena.

V českém právu pojem veřejná listina přímo definován není, ale za pomoci občanského soudního řádu lze dovodit, že se jedná o listinu prokazující určitou skutečnost, které vydal nebo ověřil státní nebo jiný oprávněný orgán a která požívá veřejné víry co do své pravosti i pravdivosti.<sup>46</sup>

Základní ustanovení, kterými je v českém právním řádu upravena problematika ověřování veřejných listin ve vztahu k zahraničí, pak nalezneme v zákoně č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním. Podle § 52 tohoto předpisu mají listiny vydané cizozemskými úřady a soudy, platí-li v místě svého vydání za veřejné a jsou-li opatřeny potřebnými ověřenými, důkazní moc veřejných listin také v České republice.

V souvislosti s výše uvedeným zákonem a dalšími právními předpisy, které dotváření legislativní rámec v této oblasti, se utvořily tři základní způsoby, jak mohou být veřejné listiny ověřeny pro účely jejich akceptace v zahraničí. Způsob ověření, který se v dané situaci aplikuje, přitom závisí na tom, ze které konkrétní země daná veřejná listina pochází a ve které má být předložena. Následující tabulka vychází ze situace, kdy jednou z těchto zemí je Česká republika:

---

<sup>45</sup> ustanovení §11 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní

<sup>46</sup> PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1.vyd. Beroun: Martin Novotný – Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

**Tabulka 3.1 Způsoby ověření**

	<i>Typ ověření</i>
státy, se kterými ČR podepsala smlouvu o právní pomoci, která obsahuje ustanovení o zrušení povinnosti vyššího ověření veřejných listin – např. Slovensko, Polsko, Maďarsko, Kypr, Francie	<b>žádné</b>
státy, které podepsaly Úmluvu o apostilaci – většina států světa včetně Velké Británie, USA a karibských zemí	<b>Apostilace</b> ověření apostilační doložkou vydanou příslušným úřadem země, odkud veřejná listina pochází
ostatní státy – Ukrajina, Island, většina států třetího světa	<b>Superlegalizace</b> vyšší ověření příslušným zastupitelským úřadem země, ve které má být veřejná listina předložena

Zdroj: PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1.vyd. Beroun: Martin Novotný – Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

V případech, kdy veřejné listiny pocházejí ze států nebo směřující do států, se kterými Česká republika uzavřela mezinárodní smlouvu o právní pomoci, nevyžaduje se žádné vyšší ověření.

Pro dokumenty směřující do ČR ze zemí, se kterými nebyla uzavřena smlouva o právní pomoci s příslušným ustanovením týkajícím se ověření veřejných listin existoval až do roku 1999 jediný způsob ověření – superlegalizace. Znamenalo to, že naše úřady veřejnou listinu ze zahraničí akceptovaly jen tehdy, pokud byla ověřena zastupitelským úřadem České republiky v daném státě. Platilo to samozřejmě i naopak – pro použití v cizí zemi musely být veřejné listiny z České republiky ověřeny ambasádou či konzulátem dané země v ČR.

V roce 1999 se Česká republika stala signatářem Úmluvy o zrušení požadavku ověřování cizích veřejných listin a povinnost dokumenty superlegalizovat se od té doby uplatňuje jen ve styku se zeměmi, které tuto Úmluvu nepodepsaly.

Inspirací při formulaci Úmluvy o zrušení požadavku ověřování cizích veřejných listin neboli Úmluvy o apostilaci byla právě ustanovení smluv o právní pomoci, která na bilaterální úrovni zakotvovala principy vzájemného uznávání platnosti veřejných listin.<sup>47</sup>

<sup>47</sup> PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1.vyd. Beroun: Martin Novotný – Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

Aby byly veřejné listiny pocházející z jednoho státu Úmluvy akceptované v jiném státě Úmluvy, musí být opatřeny tzv. „apostilační“ doložkou – jediným ověřením, které jsou úřady signatářů Úmluvy oprávněni požadovat. Apostilační doložka má normovaný tvar a předepsané náležitosti.<sup>48</sup>

### **3.6.1 Obecný postup**

Má-li být v cizině uznána veřejná listina, kterou vydal nebo ověřil v rámci své pravomoci a působnosti orgán ČR, nebo která byla před ním podepsána, je v některých státech třeba, aby tato listina byla opatřena vyšším ověřením příslušného orgánu státní správy ČR a následně superlegalizována zastupitelským úřadem státu, ve kterém má být listina použita.<sup>49</sup>

Na žádost občana připojí k listině své vyšší ověření ministerstvo nadřízené orgánu, který listinu vydal (např. Ministerstvo financí, Ministerstvo spravedlnosti), popř. jiný instančně nadřízený orgán (např. Krajský úřad). Následně připojí své vyšší ověření na listinu oddělení legalizace dokladů konzulárního odboru Ministerstva zahraničních věcí a poté zpravidla také zastupitelský úřad státu, ve kterém bude listina použita.

Je-li stát, kde bude listina použita, smluvní stranou Haagské úmluvy o zrušení požadavku ověřování cizích veřejných listin, provádí Ministerstvo zahraničních věcí konečné ověření listiny tzv. apostilou, pokud je tato listina vydaná orgány státní správy nebo jinými orgány (u listin vydaných justičními orgány a listin vydaných nebo ověřených notáři provádí konečné ověření Ministerstvo spravedlnosti). V takovém případě se listina již nepředkládá k superlegalizaci zastupitelským úřadem státu, kde má být listina použita.

Oddělení legalizace dokladů konzulárního odboru Ministerstva zahraničních věcí vyměřuje a vybírá v souladu se zákonem č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, v platném znění, poplatek za vyšší ověření listiny vydané příslušným orgánem ČR ve výši 100,- Kč. Tento poplatek se platí v případě konečného ověření listiny (tzn. apostila) za účelem jejího použití v cizině. Podává-li žadatel žádost o vyšší ověření listiny osobně, uhradí správní poplatek v hotovosti. Pokud je žádost o vyšší ověření listiny podávána v poštovním styku, je nutné přiložit kolkovou známku v hodnotě 100,- Kč.

Postup při opatření vyššího ověření listiny sdělí na žádost obvykle orgán, který listinu vydal nebo ověřil.

---

<sup>48</sup> Vzor apostilační doložky obsahuje příloha č. 4

<sup>49</sup> Dokument legalizace listin viz příloha č. 5

### **3.6.2 Postup při ověřování listin souvisejících s oblastí daní**

V případech ověřování veřejných listin souvisejících s činností územních finančních orgánů (finančních úřadů a ředitelství) je postup následující:

V případě, že má být veřejná listina uznána či použita ve státě, který u těchto listin vyžaduje jejich legalizaci, obrátí se daňový poplatník nebo plátce daně s písemnou žádostí o vyšší ověření veřejné listiny na místně příslušný finanční úřad, který tuto žádost postoupí přes příslušné finanční ředitelství na Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství (ÚFDŘ). Kompetentním odborem Ministerstva financí – ÚFDŘ pro vyřizování těchto žádostí je odbor 49 – Mezinárodních daňových vztahů a modernizace daňové správy. Ten se po obdržení uvedené žádosti obrátí na jednu z osob oprávněných udělovat za Ministerstvo financí vyšší ověření, aby svým podpisem a razítkem toto vyšší ověření na příslušné listiny udělila. Listiny jsou pak postoupeny Ministerstvu zahraničních věcí k legalizaci (udělení apostily).

Vyšší ověření za Ministerstvo financí je oprávněna učinit osoba, která je vedena v evidenci kompetentních osob s podpisovými vzory a razítky Ministerstva financí na Ministerstvu zahraničních věcí.

Pokud jde o poplatky za ověřování listin, tyto jsou vyměřovány a vybírány Ministerstvem zahraničních věcí (viz jak bylo uvedeno výše), územní finanční orgány ani ÚFDŘ v této souvislosti za samotné ověření poplatky nevybírají. Při vyřizování žádosti o ověření listin, se kterým může být spojeno i vydání listin či jejich opisů, apod. se postupuje jako obvykle v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v návaznosti na ustanovení zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, v platném znění.<sup>50</sup>

### **3.7 Shrnutí**

Velký důraz je kladen na co nejúžší a efektivní spolupráci se zahraničními daňovými správami a její rozšiřování o další státy. Intenzivně probíhají jednání k uzavírání tzv. Memorand o porozumění s partnerskými orgány zahraničních daňových správ. Tato Memoranda o porozumění upřesňují praktické provádění všech forem mezinárodní spolupráce včetně tzv. simultánních daňových kontrol, přítomnosti daňových úředníků

---

<sup>50</sup> interní informace – Finanční ředitelství Brno



jednoho státu na území státu druhého a v některých případech také přímou spoluprací daňových úředníků příslušných finančních orgánů.<sup>51</sup>

V roce 2006 česká daňová správa uzavřela Memorandum o porozumění s Estonskem, s Nizozemským královstvím a Kanadou. Celkem má česká daňová správa uzavřena Memoranda o porozumění se sedmi zahraničními daňovými správami. V současné době jsou projednávána další dvoustranná memoranda.

Výměna informací na dožádání a z vlastního podnětu

Česká republika obdržela ze zahraničí celkem 164 a do zahraničí odeslala celkem 130 žádostí o poskytnutí informací, nebo informací z podnětu daňové správy.<sup>52</sup> Stejně jako v minulých letech byly v této oblasti největšími partnery Slovenská republika a Spolková republika Německo.

Automatická výměna informací

Automatická neboli pravidelná výměna informací je prováděna zejména na základě uzavřených Memorand o porozumění nebo na základě principu reciprocity. Jde o jednorázové zasílání velkého objemu dat za účelem jejich ověření. Tento proces je v převažující míře realizován v elektronické podobě.

## **4 Mezinárodní daňové organizace**

### **4.1 Evropská organizace daňových správ**

Intra-European Organisation of Tax Administration (IOTA)<sup>53</sup>

Evropská organizace daňových správ byla ustanovena v říjnu roku 1996 na konferenci ve Varšavě sedmi daňovými správami evropských zemí, mezi kterými byla i Česká republika. Posláním této organizace je zajištění spolupráce mezi daňovými správami v Evropě a podpora jejich rozvoje. Členem této organizace jsou daňové správy 40 zemí: Albánie, Ázerbájdžán, Bulharsko, Belgie, Bosna a Hercegovina, Česká republika, Černá Hora, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Gruzie, Chorvatsko, Itálie, Island, Irsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Makedonie, Malta, Moldávie, Německo, Nizozemí, Norsko, Polsko, Rakousko, Republika Srbska, Rumunsko, Řecko, Slovinsko, Slovensko, Srbsko, Velká Británie, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Ukrajina.

---

<sup>51</sup> Memorandum o porozumění mezi příslušným úřadem České republiky a Spolkovým Ministerstvem financí o vzájemné administrativní pomoci obsahuje příloha č. 6

<sup>52</sup> příloha č. 7 Žádost o podání informací

<sup>53</sup> <http://www.iota-tax.org/eng/>

Nejvyšším orgánem IOTA je „Valné shromáždění“, zasedá jednou ročně a schvaluje strategický plán pracovního programu organizace, stanovuje kritéria pro financování aktivit a schvaluje rozpočet této organizace na příští rok. Na Valném shromáždění je volen prezident, členové výkonného výboru a výboru finančního auditu. Valné shromáždění je považována za událost velkého mezinárodního významu, kterého se účastní cca 150 nejvyšších představitelů daňových správ z celého světa, zástupci Evropské komise a významných mezinárodních organizací (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), Světová banka, Mezinárodní měnový fond (MMF), Americká organizace daňových správ (CIAT), Asociace daňových správ Spojeného království (CATA), Centrum frankofonních daňových správ (Crédaf) a další).

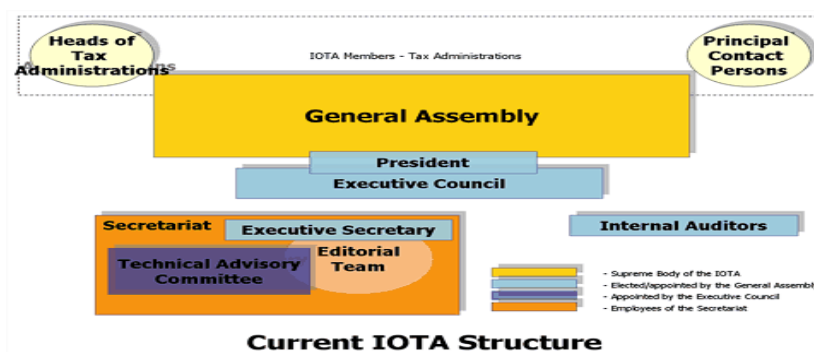
Dalším nejvyšším orgánem IOTA je „Výkonný výbor“. V současné době je výkonný výbor složený ze 7 řádných členů IOTA. Výkonný výbor má pravomoc přijímat a rozhodovat o záležitostech, které jsou v přímé souvislosti s činností IOTA a zaujímá stanovisko k návrhům předložených členskými zeměmi IOTA.

Z organizačního hlediska je činnost IOTA zajišťována „Sekretariátem IOTA“ v čele s „Výkonným sekretářem“. Z odborného hlediska je činnost IOTA podporována speciálně vytvořeným orgánem, tzv. „Poradní komisí“, která je složena z expertů daňových správ zemí IOTA.

IOTA se zabývá i publikační činností. Vydává časopis „TAX TRIBUNE“, zaměřený na daňovou problematiku v daňových správách členských zemí.

Pracovní činnost IOTA se řídí „Pracovním programem“, který poskytuje všem členům IOTA příležitost účastnit se akcí organizovaných IOTA zaměřených především na výměnu informací a zkušeností mezi daňovými správami na mezinárodní úrovni. Mezi nejčastější formu těchto aktivit patří organizování workshopů, seminářů, konferencí a konzultací.

**Obrázek 4.1 Struktura orgánů Evropské organizace daňových správ (IOTA)**



Zdroj: <http://www.iota-tax.org/about-iota/structure.html>

**Tabulka 4.1 Struktura orgánů Evropské organizace daňových správ (IOTA)**

<b>Struktura orgánů (anglicky)</b>	<b>Struktura orgánů (česky)</b>
General Assembly	Valné shromáždění
President	Prezident
Executive Council	Výkonný výbor
Secretariat	Sekretariát
Executive Secretary	Výkonný sekretář
Technical Advisory Committee	Poradní komise
Editorial Team	Redakční tým
Internal Auditors	Interní auditoři

Zdroj: vlastní zpracování

## **4.2 Americká organizace daňových správ**

Centro Americano de Administraciones Tributarias (CIAT)<sup>54</sup>

Americká organizace daňových správ je nezisková mezinárodní organizace daňových správ založená v roce 1967. Sídlí v Panamě, hlavním městě Panamské republiky. Někdy se můžeme setkat s jejím názvem v anglickém jazyce – Inter-American Centre of Tax Administrations.

Hlavním cílem této organizace je podpora spolupráce daňových správ členských zemí, poskytování prostoru pro další diskusi, vytváření podmínek pro vzájemnou výměnu informací a zkušeností a pomoc v jejich úsilí dosáhnout vysokých integračních standardů, profesionalismu, výkonnosti, účinnosti a spolupráce. Usiluje pomáhat členským a asociovaným zemím organizace ve zdokonalení jejich daňových správ v souladu s jejich požadavky a potřebami. Zajišťuje zpracování studií pro zavádění klíčových rozvojových směrů a návrhů strategických cílů, modelů a systémů, které mohou napomoci rozvoji, modernizace, růstu produktivity a výkonnosti daňových správ. Vytváří a aktualizuje banku daňových informací a poskytuje technickou pomoc a poradenskou činnost daňovým správám.

CIAT spolupracuje i s nadnárodními finančními institucemi, jako je Inter-American Development Bank (IDB), Světová banka (WB) a Mezinárodní měnový fond (International Monetary Fund – IMF).

CIAT sdružuje celkem 37 zemí tří kontinentů: 29 zemí Ameriky, 6 zemí Evropy a 2 země Afriky.

---

<sup>54</sup> <http://www.ciat.org/es/index.asp>

Členské země: Argentina, Haiti, Aruba, Honduras, Barbados, Jamajka, Bermudy, Mexiko, Bolívie, Nizozemské Antily, Brazílie, Nikaragua, Kanada, Panama, Chile, Paraguay, Kolumbie, Peru, Kostarika, Sutinám, Dominikánská republika, Trinidad a Tobago, Ekvádor, Uruguay, Salvador, USA, Guatemala, Venezuela, Kuba, Francie, Itálie, Španělsko, Nizozemsko, Portugalsko.

Asociované země: Česká republika, Jihoafrická republika a Keňa.

Členské a asociované země organizace pořádají každoročně Valné shromáždění. První „Valné shromáždění“ se konalo v roce 1967 ve Washingtonu. Výkonný sekretariát je složen z předsedy a 7 představitelů daňových správ členských zemí. Členové výkonného sekretariátu jsou každoročně voleni na Valném shromáždění a jsou odpovědní za činnost organizace mezi Valnými shromážděními. Výkonný sekretář je vybrán výkonným výborem. Platí zásada, že by jím neměl být představitel země, která je zastoupena ve výkonném výboru.

Na 38. Valném shromáždění CIAT, které se konalo ve dnech 8. – 11. března 2004 v Bolívii byla Česká republika přijata jako „asociovaný člen CIAT“. Pro Českou republiku členství v CIAT znamená další krok k navázání nebo k prohloubení vztahů se zeměmi CIAT. Přínosem členství je také možnost účasti na mezinárodním dialogu evropských a amerických daňových správ, čímž se pro Českou republiku otevřel prostor ke snazšímu přístupu k informacím a získání tzv. dobré praxe.

#### **4.3 Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj**

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD)<sup>55</sup>

Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj je mezinárodní vládní organizací se sídlem v Paříži. Byla založena dne 14.10.1960.

OECD koordinuje ekonomickou a sociálně-politickou spolupráci členských zemí, zprostředkovává nové investice, prosazuje liberalizaci mezinárodního obchodu. Cílem OECD je napomáhat k dalšímu ekonomickému rozvoji, potlačení nezaměstnanosti, stabilizaci a rozvoji mezinárodních finančních trhů.

S OECD spolupracuje Evropská komise, všechny členské státy Evropské unie a dalších téměř 70 zemí.

Dnes má OECD 30 členských zemí.

---

<sup>55</sup> <http://www.oecd.org/home/>

Zakládající členské země: Belgie, Dánsko, Francie, Irsko, Island, Itálie, Kanada, Lucembursko, Nizozemí, Norsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Španělsko, Spojené státy americké, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Spolková republika Německo, Švédsko, Švýcarsko, Turecko.

Státy, které do OECD přistoupily později: Japonsko, Finsko, Austrálie, Nový Zéland, Mexiko, Česká republika, Maďarsko, Polsko, Korea, Slovensko.

## 5 Návrhy a doporučení

Spolupráce při mezinárodní výměně informací probíhá třemi různými způsoby, jak již bylo popsáno výše. Jednotlivé druhy spolupráce se liší jak účinností, tak délkou jejího trvání.

Informace poskytované na dožádání se považují za velmi účinné a jedná se tedy o nejčastěji využívaný prostředek k získání informací. Zahraniční daňová správa je totiž žádána o konkrétní informace konkrétního daňového subjektu. Může však nastat problém v tom, že nedostaneme odpověď na tuto konkrétní informaci úplnou, ale jen částečnou. Z jakého důvodu se toto děje nejsou schopni říci ani pracovníci finančního ředitelství.

Další upřednostňovanou formou výměny informací je poskytování informací z vlastního podnětu. V tomto případě jsou největším problémem promlčecí lhůty jednotlivých států. Např. v Německu je promlčecí lhůta 5 let a v České republice 3 roky. Zašle-li německá daňová správa informace do České republiky v promlčecí lhůtě, která v Německu stále běží, může se stát, že v ČR tato lhůta již vypršela.

Nejméně efektivní výměna informací probíhá automaticky. Je to z důvodu velké časové náročnosti, množství a způsobu takto zasílaných informací (skenované ústřižky, které jsou často nečitelné nebo obsahují nepřesné informace). Např. z USA jsou zasílány informace týkající se 1 USD. Prověřují se proto informace týkající se minimální hodnoty 5000,- Kč.

Jedním z problémů výměny informací jsou jiné systémy zpracování v jednotlivých státech a hlavně čas týkající se především výměny informací na dožádání. OECD nenařizuje lhůty pro posílání informací, pouze je doporučuje. Obvykle výměna trvá šest měsíců až jeden rok, výjimky jsou ale časté. Přejde-li informace za tři roky může se stát bezpředmětnou a podle mého názoru pak celý mechanismus výměny informací ztrácí smysl. V tomto vidím jeden z hlavních problémů. Doba, po kterou výměna informací probíhá se liší u

jednotlivých států, což je způsobeno především jazykovou bariérou. Jednotlivé dokumenty, ve kterých o informaci žádáme nebo naopak dokumenty, které nás informují musí být přeloženy do příslušného jazyka. Tyto překlady zajišťuje Ministerstvo financí ČR.

Řešením pro zlepšení tohoto mechanismu vidím v uzákonění konkrétních lhůt v souladu s doporučenými lhůtami navrženými OECD a zajištění vynutitelnosti těchto lhůt v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Dále v podepisování dodatku u jednotlivých smluv mezi členskými státy především s příhraničními státy a zajistit tak rychlejší mezistátní spolupráci. Dalším negativním jevem, který je třeba změnit je zdlouhavé přeposílání dokumentů. Tento systém by měl být jednodušší. Navrhovala bych proto dvojjazyčné formuláře urychlující tento proces a zjednodušující práci pracovníků jednotlivých správ (tyto formuláře jsou zatím využívány pouze s Německem), anebo uzákonění jednotného jazyka.

## **Závěr**

Mezinárodní výměna informací začala v České republice probíhat s účinností zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní ve znění pozdějších předpisů, tedy v roce 2000. Tento u nás stále nový mechanismus pomáhá dnes a denně zjišťovat potřebné informace o jednotlivých daňových subjektech prostřednictvím daňových správ. Považuje se za velmi účinný, ale má svá úskalí.

Nejčastěji jsou informace poskytovány ze Spojených států amerických, Kanady a Austrálie pravidelně, a ze Slovenska a Německa na dožádání. Díky neexistující jazykové bariéře mezi ČR a Slovenskem je tato výměna prováděna v nejkratším čase spolu s Německem, kde k tomu napomáhají dvojjazyčné formuláře. OECD navrhla standardní formu a formát automatické výměny informací, který má zlepšovat proces, avšak implementace do českého systému zatím neproběhla.

Téma mezinárodní spolupráce při správě daní mě velice zaujalo a pokusila jsem se ho analyzovat z pohledu mezinárodní výměny informací, které je v tomto obsáhlém tématu zahrnuto. Pustila jsem se tedy do zpracování dat, které nejsou uceleně zpracovány. Informace, které se mi podařilo k danému tématu zjistit se budou v průběhu vývoje fungování výměny informací měnit a je tedy třeba sledovat jejich další vývoj.

## Seznam použité literatury

BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7.

DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.

LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Přel. J. Filip. 1.vyd. Praha: HZ, 1996. 122 s. ISBN 80-86009-07-6.

MARTINEZ, Jean- Claudie. *Daňový únik*. Přel. E. Vergeinerová. 1. vyd. Praha: HZ, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

MRKÝVKA, P. *Finanční právo 2.díl*. 1. vyd. Masarykova univerzita Brno, 2004. 381 s. ISBN 80-210-3579-X.

PETROVIČ, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1.vyd. Beroun: Martin Novotný – Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2.vyd. Anag, 2006. 261 s. ISBN 80-7263-354-6.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

### Právní předpisy

Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním ve znění pozdějších předpisů

Směrnice rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní

### Internetové zdroje

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.cds.mfcr.cz>

<http://www.finance.cz>

<http://www.iota-tax.org/eng/>

<http://www.ciat.org/es/index.asp>

<http://www.oecd.ofg/home/>



## **Seznam zkratek a symbolů**

ČR – Česká republika

DIC – daňové identifikační číslo

DPH – daň z přidané hodnoty

ES – Evropské společenství

EU – Evropská unie

FO – Fyzická osoba

FŘ – Finanční ředitelství

IČ – identifikační číslo

MF – Ministerstvo financí

MZV – Ministerstvo zahraničních věcí

PO – Právnická osoba

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů

IOTA – Evropská organizace daňových správ

CIAT – Americká organizace daňových správ

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

## **Prohlášení o využití výsledků diplomové práce**

Prohlašuji, že

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěné v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25.4. 2008

.....

jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Na Holbě 491, 788 33 Hanušovice

## Seznam tabulek

TABULKA 3.1: STRUKTURA SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ DLE VZORU OECD.....	17
TABULKA 3.2 PŘEHLED PLATNÝCH SMLUV ČESKÉ REPUBLIKY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ V OBORU DANÍ Z PŘÍJMU, RESP. Z PŘÍJMU A Z MAJETKU, PODLE STAVU 1.1.2008 .....	23
TABULKA 3.3 METODA VYNĚTÍ S VÝHRADOU PROGRESE - VÝPOČET.....	28
TABULKA 3.4 METODA VYNĚTÍ S VÝHRADOU PROGRESE - VÝPOČET ZPRŮMĚROVÁNÍM.....	28
TABULKA 3.5 METODA ÚPLNÉHO VYNĚTÍ - VÝPOČET .....	29
TABULKA 3.6 METODA ZÁPOČTU .....	30
TABULKA 3.7 METODA ZÁPOČTU - VÝPOČET .....	30
TABULKA 3.8 SEZNAM METOD ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ U VYBRANÝCH STÁTŮ .....	31
TABULKA 4.1 ZPŮSOBY OVĚŘENÍ.....	50
TABULKA 5.1 STRUKTURA ORGÁNŮ EVROPSKÉ ORGANIZACE DAŇOVÝCH SPRÁV (IOTA).....	55

## Seznam obrázků

OBRÁZEK 2.1 METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	27
OBRÁZEK 4.1 STRUKTURA ORGÁNŮ EVROPSKÉ ORGANIZACE DAŇOVÝCH SPRÁV (IOTA) .....	54

## Seznam dokumentů

DOKUMENT 3.1 SMĚRNICE Č. 77/799/EHS (VÝŇATEK) .....	34
---	----

## Seznam příloh

Příloha č. 1	Seznam daňových rájů dle OECD
Příloha č. 2	Vzorová smlouva OECD
Příloha č. 3	zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech
Příloha č. 4	Apostilační doložka
Příloha č. 5	Legalizace listin
Příloha č. 6	Memorandum o porozumění mezi příslušným úřadem České republiky a Spolkovým ministerstvem financí o vzájemné administrativní pomoci
Příloha č. 7	Žádost o podání informací

## **Přílohy**

## SEZNAM DAŇOVÝCH RÁJŮ

Andorra  
Anquilla  
Antigua a Barbuda  
Aruba  
Bahamy  
Bahrain  
Neloze  
Britské Panenské ostrovy  
Cookovy ostrovy  
Dominika  
Gibraltar  
Grenada  
Guernsey  
Jersey  
Libérie  
Lichtenštejnsko  
Man  
Maršalovy ostrovy  
Monako  
Montserrat  
Nauru  
Nizozemské Antily  
Niue  
Panama  
Panenské ostrovy USA  
Samoa  
Seychely  
Sv. Lucie  
St. Kitts – Nevis  
Sv. Vincenc a Grenadiny  
Turks a caicos  
Vanutu

Kromě těchto jurisdikcí se za daňový ráj považují i Bermudy, Kajmanské ostrovy, Kypr, Malta, Mauritius a San Marino. Tyto jurisdikce dlouhodobě spolupracují s OECD a účastní se boje proti škodlivým daňovým praktikám.

VZOROVÁ SMLOUVA  
NÁZEV SMLOUVY

Smlouva mezi (státem A) a (státem B) o daních z příjmu a majetku <sup>(1)</sup>

PREAMBULE SMLOUVY<sup>(2)</sup>

- 
1. Státy, které si to přejí, mohou podle všeobecné praxe vložit do názvu smlouvy odkaz na zamezení dvojího zdanění nebo na zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku.
  2. Preambule smlouvy se formuluje v souladu s ústavními postupy obou smluvních států.

KAPITOLA I  
ROZSAH SMLOUVY

Článek 1  
OSOBY, NA KTERÉ SE SMLOUVA VZTAHUJE

Tato smlouva se vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.

Článek 2  
DANĚ, NA KTERÉ SE SMLOUVA VZTAHUJE

1. Tato smlouva se vztahuje na daně z příjmu a z majetku, ukládané jménem smluvního státu nebo jeho nižších správních útvarů nebo místních úřadů, bez ohledu na způsob jejich vybírání.
2. Za daně z příjmu a z majetku se považují všechny daně ukládané z celkového příjmu, z celkového majetku, nebo z částí příjmu nebo majetku, včetně daní ze zisku ze zcizení movitého nebo nemovitého majetku, daní z celkového objemu mezd nebo platů placených podniky, a rovněž daní z přírůstku hodnoty.
3. Současné daně, na které se smlouva vztahuje, jsou obzvláště:

(ve státě A): .....

(ve státě B): .....

4. Tato smlouva se bude rovněž vztahovat na stejné nebo podstatně podobné daně, které budou ukládány po podpisu této smlouvy vedle nebo místo současných daní. Ke konci každého roku si příslušné úřady smluvních států vzájemně sdělí změny, které byly provedeny v jejich příslušných daňových zákonech.

KAPITOLA II  
Článek 3  
VŠEOBECNÉ DEFINICE

1. Pro účely této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad:
  - a. výraz “osoba” zahrnuje fyzickou osobu, společnost a každé jiné sdružení osob;
  - b. výraz “společnost” označuje právnickou osobu nebo nositele práv, který je považován za právnickou osobu pro účely zdanění;

- c. výrazy “podnik jednoho smluvního státu” a “podnik druhého smluvního státu” označují podnik provozovaný rezidentem jednoho smluvního státu a podnik provozovaný rezidentem druhého smluvního státu;
  - d. výraz “mezinárodní doprava” označuje jakoukoli dopravu uskutečňovanou lodí nebo letadlem, která je provozována podnikem, jehož sídlo skutečného vedení je v jednom smluvním státě, s výjimkou případů, kdy loď nebo letadlo jsou provozovány pouze mezi místy v druhém smluvním státě;
  - e. výraz “příslušný úřad” označuje:
    - i. (ve státě A): .....
    - ii. (ve státě B): .....
  - f. výraz “státní příslušník” označuje:
    - i. každou fyzickou osobu, která je státním občanem jednoho smluvního státu;
    - ii. každou právnickou osobu, osobní společnost nebo sdružení, zřízené podle práva platného ve smluvním státě.
2. Pokud jde o aplikaci smlouvy v kterékoli době smluvním státem, bude mít každý výraz, který v ní není definován, význam, který má v této době podle práva tohoto státu pro účely daní, na které se smlouva vztahuje, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad, při čemž každý význam podle daňových zákonů tohoto státu má přednost před významem, který je takovému výrazu dáván jinými zákony tohoto státu.

#### Článek 4 REZIDENT

1. Pro účely této smlouvy označuje výraz “rezident jednoho smluvního státu” každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát, jeho nižší správní útvar nebo místní úřad. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo z majetku v tomto státě umístěného.
2. Jestliže je fyzická osoba podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno takto:
  - a. bude se předpokládat, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k své dispozici stálý byt; jestliže má stálý byt k své dispozici v obou státech, bude se předpokládat, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);
  - b. jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko životních zájmů, nebo jestliže nemá stálý byt k své dispozici v žádném z obou států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;
  - c. jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním občanem;
  - d. jestliže tato osoba je státním občanem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.
3. Jestliže podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická je rezidentem obou smluvních států, bude se předpokládat, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém je sídlo jejího skutečného vedení.

## Článek 5 STÁLÁ PROVOZOVNA

1. Pro účely této smlouvy označuje výraz “stálá provozovna” trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo z části svoji činnost.
2. Výraz “stálá provozovna” zahrnuje obzvláště:
  - a. sídlo vedení;
  - b. závod;
  - c. kancelář;
  - d. továrnu;
  - e. dílnu a
  - f. důl, naleziště nafty nebo plynu, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje.
3. Staveniště, stavba nebo instalační projekt zakládají existenci stálé provozovny, jestliže trvají déle než dvanáct měsíců.
4. Bez ohledu na předcházející ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz “stálá provozovna” nezahrnuje:
  - a. zařízení, které se využívá pouze k uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
  - b. zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
  - c. zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
  - d. trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží (věcí) nebo shromažďování informací pro podnik;
  - e. trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pouze za účelem provádění jiné činnosti přípravného nebo pomocného charakteru;
  - f. trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pouze pro spojené provádění činností, uvedených v pododstavcích a) až e), pokud celková činnost trvalého zařízení pro podnikání vyplývající z tohoto spojení má přípravný nebo pomocný charakter.
5. Jestliže bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2 osoba jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6, jedná na účet podniku a má a obvykle využívá ve smluvním státě plnou moc, která jí dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, kdyby byly prováděny prostřednictvím trvalého zařízení pro podnikání, by nečinily z tohoto trvalého zařízení stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce.
6. Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v řádném rámci své činnosti.
7. Skutečnost, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, ovládá společnost nebo je ovládána společností, která je rezidentem druhého smluvního státu, nebo která v tomto druhém státě vykonává činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), nečiní sama o sobě z kterékoli společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.



# KAPITOLA III

## ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ

### Článek 6

#### PŘÍJMY Z NEMOVITÉHO MAJETKU

1. Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z nemovitého majetku (včetně příjmů ze zemědělství a lesnictví) umístěného v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
2. Výraz “nemovitý majetek” bude mít takový význam, jaký má podle zákonů smluvního státu, ve kterém je takový majetek umístěn. Tento výraz zahrnuje v každém případě příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemkový majetek, právo požívání nemovitého majetku a práva na proměnlivé nebo pevné platy za těžení nebo právo na těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů. Lodi, čluny a letadla se nepovažují za nemovitý majetek.
3. Ustanovení odstavce 1 se použijí na příjmy z přímého užívání, nájmu nebo každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku.
4. Ustanovení odstavců 1 a 3 se použijí také na příjmy z nemovitého majetku podniku a na příjmy z nemovitého majetku užívaného k poskytování nezávislých osobních služeb.

### Článek 7

#### ZISKY PODNIKU

1. Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jaké je lze přičítat této stálé provozovně.
2. Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla vykonávala stejné nebo obdobné činnosti jako samostatný podnik za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.
3. Při stanovení zisků stálé provozovny se povolí odečíst výdaje, které byly vynaloženy na účely této stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, ve kterém je tato stálá provozovna umístěna či jinde.
4. Pokud je v některém smluvním státě obvyklé stanovit zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem, nevylučují ustanovení odstavce 2, aby tento smluvní stát stanovil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením. Použitý způsob rozdělení zisků musí být však takový, aby byl výsledek v souladu se zásadami stanovenými v tomto článku.
5. Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.
6. Zisky, které se mají přičíst stálé provozovně, se pro účely předchozích odstavců stanoví každý rok stejným způsobem, pokud není řádný a postačující důvod pro jiný postup.
7. Jestliže zisky zahrnují části příjmů, o nichž se pojednává odděleně v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

## Článek 8 NÁMOŘNÍ, VNITROZEMSKÁ VODNÍ A LETECKÁ DOPRAVA

1. Zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě podléhají zdanění jen ve smluvním státě, ve kterém je sídlo skutečného vedení podniku.
2. Zisky z provozování člunů ve vnitrozemské vodní dopravě podléhají zdanění jen ve smluvním státě, ve kterém je sídlo skutečného vedení podniku.
3. Jestliže sídlo skutečného vedení podniku námořní dopravy nebo podniku pro vnitrozemskou vodní dopravu je na palubě lodi nebo člunu, považuje se za umístěné ve smluvním státě, ve kterém je domovský přístav lodi nebo člunu, nebo, není-li takový domovský přístav, ve smluvním státě, jehož je provozovatel lodi nebo člunu rezidentem.
4. Ustanovení odstavce 1 se použijí také na zisky z účasti na obchodním sdružení, na společném provozu nebo mezinárodní provozní organizaci.

## Článek 9 SDRUŽENÉ PODNIKY

1. Jestliže
  - a. se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo
  - b. tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,

a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebýt těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.
2. Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu - a následně zdaní - zisky, ze kterých byl zdaněn v druhém smluvním státě podnik tohoto druhého státu, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi podniky nezávislými, upraví druhý stát přiměřeně částku daně uložené jím z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se vezme náležitý zřetel na ostatní ustanovení této smlouvy a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se vzájemně poradí.

## Článek 10 DIVIDENDY

1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
2. Tyto dividendy však mohou být také zdaněny ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která dividendy vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne:
  - a. 5% hrubé částky dividend, jestliže jejich skutečným vlastníkem je společnost (jiná než osobní společnost), která vlastní přímo nejméně 25% jmění společnosti vyplácející dividendy;

- b. 15% hrubé částky dividend ve všech ostatních případech. Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace těchto omezení. Tento odstavec se nedotýká zdanění zisků společností, ze kterých jsou dividendy vypláceny.
3. Výraz dividendy, použitý v tomto článku, označuje příjmy z akcií, "požítkových" akcií nebo "požítkových" práv, kuksů, zakladatelských akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek spojených s účastí na zisku, jakož i příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle zákonů státu, jehož rezidentem je společnost, která vyplácí podíly na zisku.
  4. Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, jehož rezidentem je společnost vyplácející dividendy, průmyslovou nebo obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, nebo poskytuje v tomto druhém státě nezávislé osobní služby ve stálé základně tam umístěné, a jestliže účast, na jejímž základě se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stálé provozovně nebo k této stálé základně. V takovém případě se použijí ustanovení článků 7 nebo 14 podle toho, o jaký případ jde.
  5. Jestliže společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, pobírá zisky nebo příjmy z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát zdanit dividendy vyplácené společností, ledaže jsou tyto dividendy vypláceny rezidentu tohoto druhého státu, nebo že účast, na jejímž základě jsou dividendy vypláceny, je skutečně spojena se stálou provozovnou nebo se stálou základnou, které jsou umístěny v tomto druhém státě, ani podrobit nerozdělené zisky společnosti dani z nerozdělených zisků, i když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo z části ze zisků nebo z příjmů docílených v tomto druhém státě.

## Článek 11 ÚROKY

1. Úroky, mající zdroj v jednom smluvním státě a placené rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
2. Tyto úroky však mohou být zdaněny také ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a to podle zákonů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník úroků je rezidentem tohoto druhého státu, daň takto uložená nepřesáhne 10% hrubé částky úroků. Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace tohoto omezení.
3. Výraz "úroky", použitý v tomto článku, označuje příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, s právem nebo bez práva na účast na zisku dlužníka a obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy. Penále za opožděné placení se nepovažují za úroky pro účely tohoto článku.
4. Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník úroků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, průmyslovou nebo obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, nebo poskytuje v tomto druhém státě nezávislé osobní služby ve stálé základně tam umístěné, a pohledávka, ze které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stálé provozovně nebo k této stálé základně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14 podle toho, o jaký případ jde.

5. Předpokládá se, že úroky mají zdroj v jednom smluvním státě, jestliže jejich plátcem je tento stát sám, jeho nižší správní útvar, místní úřad nebo rezident tohoto státu. Jestliže však osoba, která platí úroky, ať je či není rezidentem některého smluvního státu, má v jednom smluvním státě stálou provozovnu nebo stálou základnu, v souvislosti s níž vznikl dluh, z něhož se úroky platí, a tyto úroky zatěžují tuto stálou provozovnu nebo stálou základnu, předpokládá se, že tyto úroky mají zdroj ve státě, ve kterém je umístěna stálá provozovna nebo stálá základna.
6. Jestliže v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem úroků a jejich skutečným vlastníkem nebo mezi oběma a jinou osobou přesahuje částka úroků, posuzováno s přihlédnutím k pohledávce pro kterou jsou úroky placeny, částku, kterou by byl sjednal plátcem úroků a jejich skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na naposledy zmíněnou částku. Část plateb, která tuto částku přesahuje, bude v takovém případě podléhat zdanění podle zákonů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.

## Článek 12 LICENČNÍ POPLATKY

1. Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a placené rezidentu druhého smluvního státu budou podléhat zdanění jen v tomto druhém státě, jestliže je zmíněný rezident skutečným vlastníkem těchto licenčních poplatků.
2. Výraz “licenční poplatky”, použitý v tomto článku, označuje platby jakéhokoli druhu, které jsou náhradou za užití nebo za právo na užití jakéhokoli autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů, jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.
3. Ustanovení odstavce 1 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, průmyslovou nebo obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, nebo poskytuje v tomto druhém státě nezávislé osobní služby ze stálé základny tam umístěné, a jestliže právo nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně váží k takové stálé provozovně nebo stálé základně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14 podle toho, o jaký případ jde.
4. Jestliže částka licenčních poplatků ve vztahu k užití, právu nebo informaci, za které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a jejich skutečným vlastníkem nebo mezi oběma a jinou osobou částku, kterou by byl sjednal plátcem s jejich skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na naposledy zmíněnou částku. Část plateb, která tuto částku přesahuje, bude v tomto případě podléhat zdanění podle zákonů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.

## Článek 13 KAPITÁLOVÉ ZISKY

1. Zisky, které plynou rezidentu jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku, uvedeného v článku 6 a umístěného v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Zisky ze zcizení movitého majetku, který je částí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě, nebo movitého majetku, který patří ke stálé základně, kterou má rezident jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě pro poskytování nezávislých osobních služeb, včetně takových zisků ze zcizení takové stálé provozovny (samotné nebo spolu s celým podnikem) nebo takové stálé základny, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
3. Zisky ze zcizení lodí nebo letadel provozovaných v mezinárodní dopravě, člunů používaných ve vnitrozemské lodní dopravě, nebo movitého majetku, který přísluší k provozu těchto lodí, letadel nebo člunů, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, ve kterém je sídlo skutečného vedení podniku.
4. Zisky ze zcizení jakéhokoli jiného majetku, než který je uveden v odstavcích 1, 2 a 3, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, jehož je zcizitel rezidentem.

#### Článek 14 NEZÁVISLÉ OSOBNÍ SLUŽBY

1. Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze svobodného povolání nebo jiných nezávislých činností, podléhají zdanění jen v tomto státě, ledaže má pravidelně ke své dispozici v druhém smluvním státě stálou základnu, pak mohou být tyto příjmy zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v tom rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé základně.
2. Výraz "svobodné povolání" zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vzdělávací nebo učitelské, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, zubních lékařů a účetních.

#### Článek 15 ZÁVISLÉ OSOBNÍ SLUŽBY

1. Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení článků 16, 18 a 19 zdanění jen v tomto státě, ledaže je zaměstnání vykonáváno v druhém smluvním státě. Jestliže je tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny za ně přijaté zdaněny v tomto druhém státě.
2. Odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá ze zaměstnání vykonávaného v druhém smluvním státě, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v prvně zmíněném státě, jestliže :
  - a. příjemce se zdrží v tomto druhém státě po jedno nebo více období, která nepřesáhnou v úhrnu 183 dny v jakémkoli dvanáctiměsíčním období, které začne nebo skončí v dotčeném daňovém roce, a
  - b. odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo na účet zaměstnavatele, který není rezidentem tohoto druhého státu, a
  - c. odměny nejdou k tíži stálé provozovně nebo stálé základně, kterou má zaměstnavatel v tomto druhém státě.
3. Nehledě na předchozí ustanovení tohoto článku, mohou být odměny pobírané ze zaměstnání vykonávaného na palubě lodi nebo letadla, které jsou provozovány v mezinárodní dopravě nebo na palubě člunu, užívaného ve vnitrozemské vodní dopravě, zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je sídlo skutečného vedení podniku.

## Článek 16 TANTIÉMY

Tantiémy a jiné podobné platy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako člen správní nebo dozorčí rady společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

## Článek 17 UMĚLCI A SPORTOVCI

1. Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako umělec vystupující na veřejnosti buď jako divadelní, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec, nebo hudebník, nebo jako sportovec z takových činností osobně vykonávaných v druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení článků 14 a 15 zdaněny v tomto druhém státě.
2. Jestliže příjmy z činností osobně vykonávaných umělcem nebo sportovcem neplynou tomuto umělci nebo sportovci samému, nýbrž jiné osobě, mohou být tyto příjmy zdaněny bez ohledu na ustanovení článků 7, 14 a 15 ve smluvním státě, ve kterém jsou činnosti umělce nebo sportovce vykonávány.

## Článek 18 PENZE

Penze a jiné podobné platy, vyplácené rezidentu jednoho smluvního státu z důvodu dřívějšího zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení odstavce 2 článku 19 zdanění jen v tomto státě.

## Článek 19 VEŘEJNÉ FUNKCE

1. a) Platy, mzdy a jiné podobné odměny, jiné než penze, vyplácené smluvním státem, jeho nižším správním útvarem nebo místním úřadem fyzické osobě za služby prokázané tomuto státu, jeho nižšímu správním útvaru nebo místnímu úřadu, podléhají zdanění jen v tomto státě.  
b) Takové platy, mzdy a jiné podobné odměny podléhají zdanění jen v druhém smluvním státě, jestliže tyto služby byly prokázány v tomto státě a fyzická osoba je rezidentem tohoto státu a
2. je státním občanem tohoto státu; nebo
3. nestala se rezidentem tohoto státu jen za účelem prokazování těchto služeb.
2. a) Jakékoli penze vyplácené smluvním státem, jeho nižším správním útvarem nebo místním úřadem nebo z fondů jimi zřízených fyzické osobě za služby prokázané tomuto státu, jeho nižším správním útvarům nebo místním úřadům, podléhají zdanění jen v tomto státě.  
b) Takové penze však podléhají zdanění jen v druhém smluvním státě, jestliže fyzická osoba je rezidentem a státním občanem tohoto státu.
3. Ustanovení odstavců 15, 16, 17 a 18 se použijí na platy, mzdy a jiné podobné odměny a na penze s ohledem na služby prokázané v souvislosti s průmyslovou nebo obchodní činností prováděnou smluvním státem, jeho správním útvarem nebo místním úřadem.

## Článek 20 STUDENTI

Platy, které dostává student nebo učeň, který je nebo byl bezprostředně před svým příjezdem do jednoho smluvního státu rezidentem druhého smluvního státu a který se zdržuje v prvně zmíněném státě pouze za účelem svého studia nebo výcviku, na úhradu své výživy, studia nebo výcviku, nebudou zdaněny v tomto státě za předpokladu, že takové platy pocházejí ze zdrojů mimo tento stát.

## Článek 21 JINÉ PŘÍJMY

1. Části příjmu rezidenta jednoho smluvního státu, ať je jejich zdroj kdekoli, o nichž se nepojednává v předcházejících článcích této smlouvy, podléhají zdanění pouze v tomto státě.
2. Ustanovení odstavce 1 se nepoužijí na příjmy jiné než příjmy z nemovitého majetku, který je definován v odstavci 2 článku 6, jestliže příjemce takových příjmů, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává průmyslovou nebo obchodní činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stále provozovny tam umístěné, nebo poskytuje v tomto druhém státě nezávislé osobní služby ze stálé základny tam umístěné, a jestliže právo nebo majetek, které dávají vznik těmto příjmům, jsou skutečně spojeny s takovou stálou provozovnou nebo stálou základnou. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14 podle toho, o jaký případ jde.

## Článek 22 MAJETEK

1. Majetek představovaný nemovitým majetkem, o němž se pojednává v článku 6, který vlastní rezident jednoho smluvního státu a který je umístěn v druhém smluvním státě, může být zdaněn v tomto druhém státě.
2. Majetek představovaný movitým majetkem, který je částí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě, nebo movitým majetkem, který patří ke stálé základně, kterou má rezident jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě za účelem poskytování nezávislých osobních služeb, může být zdaněn v tomto druhém státě.
3. Majetek představovaný loďmi a letadly, provozovanými v mezinárodní dopravě, a čluny, používanými ve vnitrozemské vodní dopravě, a movitým majetkem náležejícím k provozování takových lodí, letadel a člunů, podléhá zdanění pouze ve smluvním státě, ve kterém je sídlo skutečného vedení podniku.
4. Všechny ostatní části majetku rezidenta jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě.

## KAPITOLA V METODY PRO VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

### Článek 23 A METODA VYNĚTÍ

1. Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjmy nebo vlastní majetek, které mohou být zdaněny v souladu s ustanoveními této smlouvy v druhém smluvním státě, vyjme

prvně zmíněný stát, s výhradou ustanovení odstavců 2 a 3, takový příjem nebo majetek ze zdanění.

2. Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjmy, které mohou být zdaněny v souladu s ustanoveními článků 10 a 11 v druhém smluvním státě, povolí prvně zmíněný stát odečíst od daně z příjmu tohoto rezidenta částku rovnající se dani zaplacené v tomto druhém státě. Částka, která se odečte, však nepřekročí takovou část daně, vyměřené dříve, než bylo odečtení povoleno, která připadá na příjmy z tohoto druhého státu.
3. Jestliže příjmy nebo majetek rezidenta jednoho smluvního státu jsou v souladu s ustanovením této smlouvy vyňaty ze zdanění v tomto státě, může tento stát nicméně při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmu nebo majetku tohoto rezidenta vzít v úvahu vyňatý příjem nebo majetek.

### Článek 23 B METODA ZAPOČTENÍ

1. Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjmy nebo vlastní majetek, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněny v druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí :
  - a. odečíst od daně z příjmu tohoto rezidenta částku rovnající se dani z příjmu, zaplacené v tomto druhém státě;
  - b. odečíst od daně z majetku tohoto rezidenta částku rovnající se dani z majetku, zaplacené v tomto druhém státě.

Částka, která se v jednom či v druhém případě odečte, však nepřekročí takovou část daně z příjmu nebo daně z majetku, které byly vypočteny dříve, než bylo odečtení povoleno, a která připadá podle případu na příjem nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

1. Jestliže v souladu s jakýmkoli ustanovením této smlouvy přijatý příjem nebo vlastněný majetek rezidentem jednoho smluvního státu (je vyňat ze zdanění v tomto státě, může nicméně tento stát při výpočtu daně ze zbývajících příjmu nebo majetku tohoto rezidenta vzít v úvahu vyňatý příjem nebo majetek.

### KAPITOLA VI ZVLÁŠTNÍ USTANOVENÍ ČLÁNEK 24 ZÁKAZ DISKRIMINACE

1. Státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu za stejných okolností, obzvláště se zřetelem na bydliště. Toto ustanovení se bez ohledu na ustanovení článku 1 použije rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.
2. Osoby bez státní příslušnosti, které jsou rezidenty jednoho smluvního státu, nebudou podrobeny v žádném ze smluvních států jakémukoli zdanění nebo povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější, než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní občané dotčeného státu za stejných okolností.



3. Zdanění stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě, nebude v tomto druhém státě ukládáno méně příznivě, než zdanění ukládané podnikům tohoto druhého státu, které vykonávají stejné činnosti. Toto ustanovení nebude vykládáno jako závazek jednoho smluvního státu, aby přiznal rezidentům druhého smluvního státu osobní úlevy, slevy a snížení daně z důvodu osobního stavu nebo povinností k rodině, které přiznává svým vlastním rezidentům.
4. S výjimkou případů, kdy se použijí ustanovení odstavce 1 článku 9, odstavce 6 článku 11, odstavce 4 článku 12, budou úroky, licenční poplatky a jiné výlohy placené podnikem jednoho smluvního státu rezidentu druhého smluvního státu, odčitatelné pro účely stanovení zdanitelných zisků tohoto podniku za stejných podmínek, jako by byly placeny rezidentu prvně zmíněného státu. Jakékoli dluhy podniku jednoho smluvního státu vůči rezidentu druhého smluvního státu budou pro účely stanovení zdanitelného majetku tohoto podniku podobně odčitatelné za stejných podmínek, jako by byly smluvně sjednány s rezidentem prvně zmíněného státu.
5. Podniky jednoho smluvního státu, jejichž jmění je zcela nebo z části, přímo nebo nepřímo vlastněno nebo kontrolováno jedním nebo více rezidenty druhého smluvního státu, nebudou podrobeny v prvně zmíněném státě žádnému zdanění nebo povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější, než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeny jiné podobné podniky prvně zmíněného státu.
6. Ustanovení tohoto článku se bez ohledu na ustanovení článku 2 použijí na daně jakéhokoli druhu a pojmenování.

#### Článek 25

#### ŘEŠENÍ PŘÍPADŮ VZÁJEMNOU DOHODOU

1. Jestliže se některá osoba domnívá, že opatření jednoho nebo obou smluvních států mají nebo budou mít za následek pro ni zdanění, které není v souladu s ustanoveními této smlouvy, může nezávisle na opravných prostředcích podle vnitrostátního práva těchto států předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, jehož je rezidentem, nebo jestliže se na její případ vztahuje odstavec 1 článku 24, úřadu smluvního státu, jehož je státním občanem. Případ musí být předložen do tří roků od prvního oznámení opatření, které má za následek zdanění, které není v souladu s ustanoveními této smlouvy.
2. Jestliže bude příslušný úřad považovat námitku za oprávněnou a nebude-li sám schopen dospět k uspokojivému řešení, bude se snažit rozhodnout případ vzájemnou dohodou s příslušným úřadem druhého smluvního státu za účelem vyloučení zdanění, které není v souladu se smlouvou. Každá dosažená dohoda bude provedena bez ohledu na jakákoli časová omezení podle vnitrostátního práva smluvních států.
3. Příslušné úřady smluvních států se budou snažit vyřešit vzájemnou dohodou jakékoli obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo aplikaci této smlouvy. Mohou se také poradit za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech, které tato smlouva neupravuje.
4. Příslušné úřady smluvních států se mohou stýkat přímo i prostřednictvím smíšené komise, jejímiž členy jsou tyto úřady nebo jejich zástupci, za účelem dosažení dohody ve smyslu předcházejících odstavců.

#### Článek 26

#### VÝMĚNA INFORMACÍ

1. Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat informace nutné pro provádění ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních zákonů smluvních států, které se vztahují na

daně, které jsou předmětem této smlouvy, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu s touto smlouvou. Výměna informací není omezena článkem 1. Veškeré informace získané smluvním státem budou udržovány v tajnosti stejně jako informace získané podle vnitrostátních zákonů tohoto státu a budou sděleny pouze osobám nebo úřadům (včetně soudů a správních úřadů), které jsou příslušné pro vyměřování, vybírání nebo vymáhání daní, trestní stíhání nebo rozhodování o opravných prostředcích ve věci daní, na něž se smlouva vztahuje. Tyto osoby nebo úřady použijí uvedené informace pouze k těmto účelům. Mohou tyto informace použít při veřejných soudních řízeních nebo v soudních rozhodnutích.

2. Ustanovení odstavce 1 nebudou v žádném případě vykládána tak, že ukládají smluvnímu státu povinnost :
  - a. provést správní opatření v rozporu se zákony a správní praxí tohoto nebo druhého smluvního státu;
  - b. sdělit informace, které by nemohly být získány podle zákonů nebo v běžném správním řízení tohoto nebo druhého smluvního státu;
  - c. sdělit informace, které by odhalily jakékoli živnostenské, podnikové, průmyslové, obchodní nebo profesní tajemství nebo obchodní postup, nebo informace, jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem (ordre public).

#### Článek 27

#### DIPLOMATIČTÍ ZÁSTUPCI A KONZULÁRNÍ ÚŘEDNÍCI

Nic se v této smlouvě nedotýká daňových výsad, které přísluší diplomatickým zástupcům nebo konzulárním úředníkům podle obecných pravidel mezinárodního práva nebo podle ustanovení zvláštních dohod.

#### Článek 28

#### TERITORIÁLNÍ ROZŠÍŘENÍ

1. Tato smlouva může být rozšířena buď jako celek nebo s nutnými úpravami /na kteroukoli část území (státu A) nebo (státu B), která je výslovně vyloučena z aplikace této smlouvy nebo/ na kterýkoli stát nebo území, za jehož mezinárodní vztahy je odpovědný (stát A) nebo (stát B), který ukládá daně podstatně podobného charakteru jako jsou daně, na které se smlouva vztahuje. Každé takové rozšíření bude účinné od takového data a podrobeno takovým úpravám a podmínkám, včetně podmínek ukončení účinnosti, které mohou být upřesněny dohodou mezi smluvními státy, která se uskuteční výměnou diplomatických nót nebo jiným postupem ve shodě s jejich ústavními předpisy.
2. Pokud se oba smluvní státy jinak nedohodnou, ukončení smlouvy jedním z nich podle článku 30 ukončí také způsobem upraveným v tomto článku aplikaci smlouvy /na každou část teritoria (státu A) nebo (státu B) nebo/ na každý stát nebo teritorium, na které byla smlouva rozšířena podle tohoto článku.

KAPITOLA VII  
ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ  
Článek 29  
NABYTÍ PLATNOSTI

1. Tato smlouva bude ratifikována a ratifikační listiny budou vyměněny v ..... co nejdříve.
2. Tato smlouva nabude platnosti po výměně ratifikačních listin a její ustanovení nabudou činnosti :

- a. (ve státě A) .....
- b. (ve státě B) .....

Článek 30  
VÝPOVĚĎ

Tato smlouva zůstane v platnosti, dokud nebude vypovězena některým smluvním státem. Každý smluvní stát může smlouvu vypovědět diplomatickou cestou nejméně šest měsíců před koncem každého kalendářního roku po roce ..... V takovém případě se smlouva přestane aplikovat :

- a. (ve státě A) : .....
- b. (ve státě B) : .....

ZÁVĚREČNÁ KLAUZULE <sup>1/</sup>

1. Závěrečná klauzule týkající se podpisu smlouvy bude nastíněna v souladu s ústavněprávními předpisy obou smluvních států.

**253/2000 Sb.**  
**ZÁKON**  
**ze dne 11. července 2000,**  
**o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb.,**  
**o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů**

ve znění zákona č. 438/2003 Sb.

ve znění zákona č. 691/2004 Sb.

ve znění zákona č. 286/2005 Sb.

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

**ČÁST PRVNÍ**  
**MEZINÁRODNÍ POMOC PŘI SPRÁVĚ DANÍ**

**§ 1**

**Předmět úpravy**

(1) Tento zákon upravuje postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě [\[1\]](#), a to

- a) na základě mezinárodní smlouvy, která je součástí právního řádu, ve vztahu ke státu, který je stranou této mezinárodní smlouvy,
- b) v souladu s právem Evropských společenství [\[1a\]](#) ve vztahu k členským státům Evropské unie.

(2) Tento zákon se nevztahuje na mezinárodní pomoc při vymáhání některých peněžitých pohledávek podle zvláštního právního předpisu [\[2\]](#).

**§ 2**

**Rozsah úpravy**

(1) Mezinárodní pomoc poskytovaná podle tohoto zákona se týká

přímých daní, a to v České republice daní z příjmů, daně z nemovitostí, daně dědické, daně

- a) darovací a daně z převodu nemovitostí, v ostatních státech stejných nebo podobných daní, které mají charakter daně z příjmu nebo daně z majetku,
- b) daní z pojistného.

(2) Daněmi z pojistného se rozumí daně, které mají některou z forem uvedených v předpisech Evropských společenství. [\[2a\]](#)

**§ 3**

**Příslušnost správců daně**

(1) Jménem České republiky ve věcech stanovených tímto zákonem jedná Ministerstvo financí, popřípadě jím pověřený správce daně [\[3\]](#) (dále jen "příslušný orgán"). Ministerstvo financí nemůže pověřit jiného správce daně k provedení úkonů podle [§7](#) odst. 1, [§10](#) odst. 2 a [§11](#).

(2) Pokud se dožádaná mezinárodní pomoc týká daně z pojistného, je věcně příslušným správcem daně ten, který je příslušný ke správě daní z příjmů.

(3) Příslušný orgán postupuje při poskytování pomoci příslušnému úřadu státu uvedenému v [§1](#) odst. 1 písm. a) a b) (dále jen "příslušný úřad smluvního státu") tak, jako by se jednalo o spolupráci s orgány České republiky, přičemž se uplatní postup podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní a poplatků [\[4\]](#).

## § 4

### Výměna informací na dožádání

(1) Příslušný orgán poskytne informace o jednotlivých případech týkajících se daní podle §2 odst. 1 (dále jen "informace") na dožádání příslušného úřadu smluvního státu.

(2) Příslušný orgán může od příslušného úřadu smluvního státu rovněž informace dožadovat, pokud vyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.

## § 5

### Pravidelná výměna informací

Příslušný orgán pro skupiny jednotlivých případů může ujednat ústně nebo písemně s příslušným úřadem smluvního státu postupem podle §11 odst. 1 druh a rozsah informací, které bude bez předchozího dožádání při zachování vzájemnosti poskytovat nebo přijímat, včetně způsobu a lhůt předávání těchto informací.

## § 6

### Poskytování informací z vlastního podnětu

(1) Příslušný orgán poskytne informace, které jsou mu známy, bez předchozího dožádání příslušnému úřadu smluvního státu, pokud

- a) lze důvodně předpokládat, že došlo nebo mohlo dojít ke zkrácení daně v tomto smluvním státě,  
daňový subjekt dosáhne snížení daně nebo jiné daňové úlevy v České republice a lze
- b) předpokládat, že toto snížení daně nebo jiná daňová úleva vedla nebo by mohla vést ke vzniku daňové povinnosti nebo k jejímu zvýšení v tomto smluvním státě,  
obchodní vztahy mezi daňovým subjektem zdaňovaným v České republice a mezi daňovým subjektem zdaňovaným v tomto smluvním státě jsou uskutečňovány v jedné nebo
- c) více zemích takovým způsobem, o kterém lze předpokládat, že vedl nebo by mohl vést ke snížení daňové povinnosti v České republice nebo v tomto smluvním státě, popřípadě v obou,
- d) lze důvodně předpokládat, že ke snížení daňové povinnosti může docházet z umělých převodů zisků v podnikatelských seskupeních [5], nebo  
informace poskytnutá tímto smluvním státem umožnila zjistit údaje, které vedly v tomto
- e) smluvním státě ke vzniku nebo zvýšení daňové povinnosti anebo by na takový vznik nebo zvýšení mohly upozornit.

(2) Příslušný orgán může ujednat ústně nebo písemně s příslušným úřadem smluvního státu postupem podle §11 odst. 1 další okruhy informací, které si budou vzájemně spontánně poskytovat.

## § 7

### Přímá spolupráce pracovníků daňových správ

(1) Pro účely poskytování informací podle §4 až §6 může příslušný orgán postupem podle §11 odst. 1 nebo 2 povolit přítomnost pracovníka daňové správy smluvního státu u příslušného orgánu a jeho součinnost s ním v rozsahu vymezeném povolením.

(2) Pracovníci daňové správy smluvního státu mají v rozsahu vymezeném v povolení podle odstavce 1 postavení pracovníků příslušného orgánu.

(3) Příslušný orgán může dožadovat příslušný úřad smluvního státu o povolení součinnosti pracovníků příslušného orgánu u daňové správy smluvního státu.

## § 8

### Nakládání s informacemi

(1) Na informace sdělené příslušnému orgánu příslušným úřadem smluvního státu se vztahuje povinnost zachovávat mlčenlivost stanovená zvláštním právním předpisem [6], při dodržení dalších podmínek stanovených tímto zákonem.

(2) Informace od příslušného úřadu smluvního státu mohou být zpřístupněny jen pracovníkům příslušného orgánu, kteří se přímo účastní správy daně, k níž se poskytnutá informace vztahuje.

(3) Informace od příslušného úřadu smluvního státu, které příslušný orgán poskytl pro soudní řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí nebo orgánům činným v trestním řízení, nesmí být poskytnuty jiným orgánům nebo osobám, které nejsou přímo zúčastněny na těchto řízeních. Osoby zúčastněné na řízeních, kterým byla zpřístupněna poskytnutá informace, jsou povinny zachovávat mlčenlivost v rozsahu stanoveném zvláštním právním předpisem [6]. Poskytnuté informace mohou být zveřejněny během jednání nebo při vyhlášení rozhodnutí jen za podmínky, že příslušný úřad smluvního státu, který tyto informace poskytl, nevznese námitky při jejich prvním předání.

(4) Příslušný orgán může poskytnout informace získané od příslušného úřadu smluvního státu pro stanovení

- náhrad, finančních podpor [6a] a dalších opatření, které jsou součástí částečného nebo
- a) úplného financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, včetně částek, které mají být vybrány v souvislosti s těmito činnostmi,
- b) dávek a jiných poplatků stanovených v rámci Evropských společenství při organizaci společného trhu s cukrem,
- c) dovozních cel,
- d) vývozních cel,
- e) přímých a nepřímých daní,
- f) daní z pojistného,
- g) úroků, pokut, penále a nákladů souvisejících s pohledávkami uvedenými v písmenech a) až f), jakož i s obdobnými daněmi, které doplní nebo nahradí daně uvedené v písmenu f).

(5) Pokud příslušný orgán považuje informace obdržené od příslušného úřadu smluvního státu za pravděpodobně užitečné pro další smluvní stát, může mu tyto informace předat jen se souhlasem příslušného úřadu smluvního státu, který tyto informace poskytl.

(6) Příslušný orgán může povolit použití poskytnutých informací v dožadujícím smluvním státě pro jiné účely jen v rozsahu, v jakém tyto informace mohou být použity podle zvláštního právního předpisu [6].

## § 9

### Lhůty pro podání informací

(1) Příslušný orgán předá dožadovanou informaci příslušnému úřadu smluvního státu bez zbytečných odkladů.

(2) Vyskytnou-li se v obstarávání dožádaných informací překážky bránící tyto informace poskytnout nebo je-li poskytnutí těchto informací odmítnuto, informuje příslušný orgán o této situaci s uvedením důvodů překážek nebo důvodů odmítnutí neprodleně dožadující příslušný úřad smluvního státu.

## § 10

### Omezení poskytování informací

(1) Zjistit nebo poskytnout informace příslušnému úřadu smluvního státu lze jen v rozsahu, který umožňují při zjišťování takových požadavků a jejich shromažďování nebo používání pro účely správy daní právní předpisy České republiky.

(2) Příslušný orgán je oprávněn odmítnout poskytnutí informací příslušnému úřadu smluvního státu, pokud tento nebo zvláštní zákon [\[4\]](#) obsahuje přísnější podmínky povinnosti zachovávat mlčenlivost než ty, které jsou v právní úpravě dožadujícího smluvního státu, a pokud tento stát těmito přísnějšími podmínkami nevyhoví.

(3) Dožádání podle [§4](#) odst. 1 nemusí být vyhověno, pokud dožadující smluvní stát nevyčerpal své obvyklé zdroje informací, které mohly být vzhledem k okolnostem využity k získání požadovaných informací bez rizika ohrožení žádaného výsledku.

(4) Poskytnutí informací může být odmítnuto i v případě, že by vedlo k vyzrazení obchodního tajemství [\[7\]](#), porušení mlčenlivosti uložené zvláštním právním předpisem [\[8\]](#) nebo by se jednalo o informace, jejichž vyzrazení by bylo v rozporu se zájmem České republiky [\[9\]](#) a s veřejným pořádkem.

(5) Poskytnutí informací může být též odmítnuto, pokud dožadující smluvní stát není schopen z praktických nebo právních důvodů poskytnout obdobné informace

## § 10a

### Doručování

(1) Na žádost příslušného úřadu smluvního státu doručí příslušný orgán rozhodnutí, případně jiné písemnosti vztahující se k daním uvedeným v [§2](#), jejich adresátovi. Příslušný orgán může rovněž od příslušného úřadu smluvního státu dožadovat doručení obdobných písemností adresátovi.

(2) Žádost o doručení obsahuje označení věci, jíž se doručované písemnosti týkají, jméno, příjmení a bydliště fyzické osoby nebo název a sídlo právnické osoby, které jsou písemnosti adresovány, a další údaje potřebné k identifikaci adresáta.

(3) Příslušný orgán neprodleně informuje příslušný úřad smluvního státu o tom, že jeho žádost o doručení obdržel, a po doručení písemností adresátovi také o dni jejich doručení.

## § 10b

### Souběžná kontrola

(1) Příslušný orgán je za účelem výměny získaných informací oprávněn provádět ve spolupráci s příslušnými úřady smluvních států souběžně daňovou kontrolu u daňových subjektů, jejichž daňové povinnosti jsou společným nebo doplňujícím zájmem České republiky a smluvních států (dále jen "souběžná kontrola").

(2) Příslušný orgán vyhledává daňové subjekty, u nichž považuje za vhodné a účelné souběžnou kontrolu provést, a navrhuje příslušným úřadům smluvních států její provedení; v návrhu poskytne informace, které ho k tomuto rozhodnutí vedly, a uvede období, ve kterém by souběžná kontrola měla být provedena.

(3) Po obdržení návrhu na provedení souběžné kontroly od příslušného úřadu smluvního státu oznámí příslušný orgán tomuto úřadu souhlas s jejím provedením nebo její odmítnutí s uvedením důvodů, pro které k odmítnutí došlo.

(4) Příslušný orgán určí pro provedení souběžné kontroly zástupce odpovědného za její řízení a za součinnost s příslušným úřadem smluvního státu.

## § 11

### Projednání spolupráce

(1) Příslušný orgán je oprávněn v rozsahu tohoto zákona projednat další podmínky a dílčí postupy mezinárodní pomoci při správě daní s příslušným úřadem smluvního státu na dvoustranném, popřípadě vícestranném jednání. Jednání se uskuteční vždy, požádá-li o to příslušný úřad smluvního státu.

(2) Vícestranná jednání podle odstavce 1 mohou probíhat za účasti Komise Evropských společenství a uskuteční se vždy, jestliže o to Komise Evropských společenství požádá.

(3) Příslušný orgán může ústně nebo písemně ujednat, postupem podle odstavce 1 nebo 2, s příslušným úřadem smluvního státu přímou spoluprací správců daně s orgány daňové správy tohoto členského státu, a to pro určité jednotlivé případy nebo skupiny jednotlivých případů.

(4) Povede-li projednání podle odstavce 1 ke dvoustranné dohodě s příslušným úřadem jiného členského státu Evropské unie, která se netýká řešení jednotlivých případů, je příslušný orgán povinen uvědomit o tom co nejdříve Komisi Evropských společenství.

(5) Ustanovení odstavců 2 a 4 se použijí pouze ve vztahu k členským státům Evropské unie.

(6) Ministerstvo financí sdělí Evropské komisi a příslušným úřadům ostatních členských států Evropské unie, že je orgánem oprávněným požadovat a poskytovat mezinárodní pomoc podle tohoto zákona, a oznámí jim zavedení nebo nahrazení daní uvedených v [§2](#) odst. 1.

## § 12

Ustanovení tohoto zákona se nepoužijí, pokud stanoví jinak

- a) mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu, nebo
- b) zvláštní právní předpis. [\[10\]](#)

## ČÁST DRUHÁ

### Změna zákona o územních finančních orgánech

## § 13

Zákon č. [531/1990 Sb.](#), o územních finančních orgánech, ve znění zákona č. 337/1992 Sb., zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 325/1993 Sb., zákona č. 85/1994 Sb., zákona č. 311/1999 Sb. a zákona č. 132/2000 Sb., se mění takto:

1. V [§1](#) odst. 1 se za písmeno h) vkládá nové písmeno i), které zní:

na základě pověření Ministerstvem financí (dále jen "ministerstvo") poskytují podle "i) zvláštních právních předpisů mezinárodní pomoc při správě daní, provádějí vymáhání peněžitých pohledávek nebo úkony směřující k jejich vymáhání, ".

Dosavadní písmeno i) se označuje jako písmeno j).

V poslední větě se slova "a) až i)" nahrazují slovy "a) až j)".

2. V [§4](#) se slova "financí České republiky (dále jen "ministerstvo")" zrušují.

3. V [§11](#) se na konci tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno h), které zní:

může pověřit jednáním ve věcech mezinárodní pomoci při správě daní a ve věcech "h) mezinárodní pomoci při vymáhání některých peněžitých pohledávek podle zvláštních právních předpisů územní finanční orgány."



## ČÁST TŘETÍ ÚČINNOST

### § 14

Tento zákon nabývá účinnosti dnem vyhlášení (11. 8. 2000 - pozn. zpracovatele), s výjimkou ustanovení [§1](#) odst. 1 písm. b) a [§11](#) odst. 2 a 4, která nabývají účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost.

\* \* \*

### Čl. XIV zákona č. 438/2003 Sb.

**Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2004**, s výjimkou ustanovení čl. I bodů

- 10 [[§4](#) odst. 1 písm. r)], 15 [[§4](#) odst. 1 písm. w)], 72 [[§15](#) odst. 3], 95 [[§19](#) odst. 1], 96 [[§19](#) odst. 3 až 7], 139 [[§23a](#) až [§23d](#)], 189 [[§25](#) odst. 1], 214 [[§30](#) odst. 12], 232 [[§34](#) odst. 6], 1. 251 [[§36](#) odst. 5], 269 [[§38g](#) odst. 2], 272 [[§38h](#) odst. 14], 283 [[§38n](#) odst. 2], 288 [[§38r](#) odst. 2, která nabývají účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost,
2. 105 [[§21](#) odst. 1], 235 [[§35a](#) odst. 1 písm. a)] a 240 [[§35b](#) odst. 2 písm. a)], která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2005,
3. 106 [[§21](#) odst. 1], který nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2006, 265 (§38fa), který nabývá účinnosti stejným dnem, kdy nabude účinnosti Směrnice Rady
4. č. 2003/48/EHS o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru, nejdříve však dnem, kdy smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii vstoupí v platnost,
5. 95 [[§19](#) odst. 1 písm. zk)], který nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2011.

### Čl. II zákona č. 691/2004 Sb.

Tento zákon nabývá účinnosti dnem jeho vyhlášení.  
(31. 12. 2004 - pozn. zpracovatele)

### Čl. II zákona č. 286/2005 Sb.

Tento zákon nabývá účinnosti dnem vyhlášení.  
(18. 7. 2005 - pozn. zpracovatele)

Zaorálek v.r.

Klaus v.r.

Paroubek v.r.

[1] [§1](#) odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb.

[1a] Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, ve znění směrnice Rady 79/1070/EHS, směrnice Rady 92/12/EHS, směrnice Rady 2003/93/ES, směrnice Rady 2004/56/ES a směrnice Rady 2004/106/ES.

[2] Zákon č. [252/2000 Sb.](#), o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

[2a] Čl. 3 směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, ve znění směrnice Rady 79/1071/EHS ze dne 6. prosince 1979, směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 a směrnice Rady 2001/44/EHS ze dne 15. června 2001.

[3] [§1](#) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

- [4] Zákon č. [337/1992 Sb.](#), o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- [5] [§66a](#) obchodního zákoníku.
- [6] [§24](#) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- [6a] Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění zákona č. 128/2003 Sb., zákona č. 41/2004 Sb. a zákona č. 85/2004 Sb.
- [7] [§17](#) až [§20](#) obchodního zákoníku.
- [8] Například zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění zákona č. 210/1999 Sb.
- [9] Zákon č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. [586/1992 Sb.](#), o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## APOSTILAČNÍ DOLOŽKA

### APOSTILLE (Convention de La Haye du octobre 1961)

1. Stát.....

Tato veřejná listina

2.byla podepsána

3.jehož funkce

4.opatřena razítkem

### OVĚŘENO

5. v.....

6.dne.....

7. kým.....

8. čís.

9. kolek

10. podpis

razítko

.....

.....

Zdroj: příloha Úmluvy o apostilaci

**Finanční úřad v Němčicích nad Hanou**

Masarykova 426, 798 27 Němčice n/H

Finanční ředitelství v Ostravě

Na jízdně 3

709 00 Ostrava

VAŠE Č.J./ ZE DNE

ČÍSLO JEDNACÍ

VYŘIZUJE

NĚMČICE N/H

Legalizace listin

Potvrzujeme, že tato listina byla vydána jako opis daňového přiznání za rok.....ze spisu poplatníka ..... za účelem legalizace listin či dokumentace pro účely jejich použití v zahraničí na Finančním úřadu v Němčicích nad Hanou, Masarykova 426, 798 27 Němčice nad Hanou.

pořídí úřední záznam dle ustanovení § 23 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění platných předpisů – nahlížení do spisu

## **MEMORANDUM O POROZUMĚNÍ MEZI PŘÍSLUŠNÝM ÚŘADEM ČESKÉ REPUBLIKY A SPOLKOVÝM MINISTERSTVEM FINANCÍ O VZÁJEMNÉ ADMINISTRATIVNÍ POMOCI**

Za účelem realizace ustanovení Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 19. prosince 1980 (dále jen „Smlouva“) a v souladu se Směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, ve znění Směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 o vzájemné úřední pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (dále jen „Směrnice“), nebo v souladu s jinou směrnicí, která mění nebo nahrazuje Směrnici, a s ohledem na přání prohloubit vzájemnou pomoc, se tímto dohodl příslušný úřad České republiky a Spolkové ministerstvo financí na následujícím:

### **Článek 1 Všeobecné**

Podle Článku 26 Smlouvy a Článku 1 Směrnice si příslušné orgány poskytnou navzájem informace potřebné pro plnění Smlouvy nebo domácích zákonů týkajících se daní spadajících pod Smlouvu a Směrnici.

### **Článek 2 Informace poskytované na dožádání**

Informace budou poskytovány na základě žádosti pro účely uvedené v Článku 1. Příslušné orgány vyvinou maximální úsilí pro to, aby poskytly vyžádané informace co nejdříve.

### **Článek 3 Automatická výměna informací**

Na základě článku 3 Směrnice poskytne příslušný orgán každého státu automaticky, aniž by bylo zapotřebí o to žádat, příslušnému orgánu druhého státu informace, které má k dispozici podle vnitrostátních zákonů a postupů tohoto státu, týkající se fyzických osob, právnických osob a všech ostatních orgánů nebo osob, o:

- ziscích podniků, jak uvádí Článek 7 Smlouvy;
- dividendách, jak uvádí Článek 10 Smlouvy;
- úrocích připsaných na účty vedené v bankách a podobných institucích, jak uvádí Článek 11 Smlouvy;
- licenčních poplatcích, jak uvádí Článek 12 Smlouvy;
- ziscích ze zcizení majetku, jak uvádí Článek 13 Smlouvy;
- zisku z nezávislé činnosti, z platů, mezd, poplatků, penzí, důchodů a jiného příjmu, jak uvádí Články 14 až 21 Smlouvy;
- informace týkající se převodu nemovitostí;
- nabytí podniku a založení, příp. restrukturalizaci společnosti.

Tyto informace by měly být poskytnuty co nejdříve po skončení každého kalendářního roku. Pokud by informace nemohly být poskytovány automaticky, mohou být sdělovány spontánně v souladu s Článkem 4.

#### **Článek 4**

##### **Spontánní výměna informací**

Příslušný orgán každého státu poskytne, aniž by bylo zapotřebí o to žádat, příslušnému orgánu druhého státu informace, týkající se fyzických osob, právnických osob a všech ostatních orgánů nebo osob, které byly získány v průběhu průběžné administrativy a které uvádí Článek 4 Směrnice a Článek 26 Smlouvy. Tyto informace se budou týkat především:

- okolností, vedoucích v jednom státě ke snížení daně nebo k osvobození od daňové povinnosti, což by mohlo vést k navýšení či vzniku daňové povinnosti v druhém státě;
- daní z pojistného.

Pokud by předložené informace představovaly jakékoliv změny ve zdanění v přijímajícím státě, je třeba, aby o tom byl příslušný orgán druhého státu patřičně informován.

#### **Článek 5**

##### **Přítomnost pracovníků daňové správy jednoho státu na území druhého státu**

Na žádost příslušného orgánu jednoho státu může povolit příslušný orgán druhého státu přítomnost zástupců prvně jmenovaného státu v tomto druhém státě. Pracovníci daňové správy žádajícího státu mohou daňové správě druhého státu navrhnout konkrétní daňovou kontrolu. Jakékoliv rozhodnutí týkající se takového návrhu učiní úřad nebo příslušný pracovník daňové správy osloveného státu. Všechna rozhodnutí týkající se provádění šetření učiní oslovený stát. Příslušný orgán osloveného státu poskytne příslušné informace získané na základě provedeného šetření příslušného orgánu druhého státu.

Příslušné orgány mohou na základě vzájemné dohody stanovit postupy, kterými se bude řídit přítomnost cizích pracovníků daňové správy.

#### **Článek 6**

##### **Simultánní daňové kontroly**

Na základě ustanovení Článku 26 Smlouvy a Článku 1 Směrnice se mohou příslušné orgány dohodnout na provedení simultánní daňové kontroly za účelem prošetření přeshraničních transakcí, včetně transferu zisku a jiných schémat pro vyhýbání se daním nebo k daňovým únikům, a pro účely zamezení dvojímu zdanění, zejména pomocí řádného rozdělení zisku mezi spojenými osobami.

„Simultánní daňová kontrola“ znamená dohodu mezi příslušnými orgány o tom, že zároveň a nezávisle, každý orgán na svém vlastním území, prověří daňové záležitosti daňového subjektu resp. daňových subjektů, který/é je/jsou předmětem oboustranného zájmu, s následnou výměnou všech relevantních informací, které tím získají.

Postupy při výběru případů ke kontrole a při provádění daňové kontroly, na nichž se příslušný orgán České republiky dohodl se Spolkovým ministerstvem financí jsou podrobně popsány v Příloze A.

#### **Článek 7**

##### **Náklady**

Pokud se příslušné orgány nedohodnou jinak, ponese běžné náklady na poskytnutí pomoci oslovené stát. Mimořádné náklady ponese po předchozí dohodě stát žádající.

### **Článek 8** **Zachování mlčenlivosti a rozsah výměny informací**

Při výměně informací budou uplatňována ustanovení Smlouvy a Směrnice týkající se zachování mlčenlivost a rozsahu výměny informací.

Pokud příslušný orgán zjistí, že poskytnuté informace jsou nepřesné nebo neúplné, oznámí tuto skutečnost co nejdříve příslušnému orgánu druhého státu. Pokud dojde k poskytnutí osobních údajů, které jsou nepřesné nebo které být poskytnuty neměly, bude na to příslušný orgán, který takové informace přijal, bezodkladně upozorněn. Příslušný orgán, který takové údaje získal, opraví všechny omyly nebo údaje vrátí.

### **Článek 9** **Způsob výměny informací**

Informace uvedené v Článku 3 tohoto Memoranda o porozumění budou v rozsahu, v jakém to bude možné, poskytovány ve standardním formátu, přednostně ve Standardním formátu pro automatickou výměnu informací OECD (Doporučení OECD CTPA/CFA(2005)26/REVI, nebo novější verze).

U vyměňovaných informací budou rovněž uváděna DIČ (daňová identifikační čísla) nebo jiná identifikační čísla používaná pro daňové účely, pokud budou k dispozici. To se týká čísel uváděných v jednom i druhém státě.

### **Článek 10** **Příslušné orgány**

Žádosti o pomoc a vyměňované informace budou zasílány na adresu:

V České republice:

Ministerstvo financí České republiky  
Ústřední finanční a daňové ředitelství  
Oddělení mezinárodní spolupráce při správě přímých daní  
Letenská 15  
118 10 Praha 1

V Německu:

a.

Pro spolkovou zemi Bavorsko:  
Bayerisches Landesamt für Steuern  
Sophienstraße 6  
80333 Mnichov

Pro spolkovou zemi Sasko:  
Finanzamt Chemnitz-Süd  
09097 Chemnitz

pokud se bydliště, sídlo, místo vedení nebo stálá provozovna daňových subjektů nachází ve spolkových zemích těchto příslušných orgánů nebo pokud se místo šetření nachází v kompetenci orgánů těchto spolkových zemí.

b.

Ve všech ostatních případech:

Bundesamt für Finanzen

53221 Bonn

### **Článek 11 Konzultace**

Příslušný orgán České republiky a Spolkové ministerstvo financí budou spolu konzultovat všechny případy, kdy bude zapotřebí usnadnit plnění závazků podle tohoto Memoranda o porozumění.

### **Článek 12 Použití, změny a ukončení**

Tohoto Memoranda o porozumění se použije od data jeho podpisu. Může být kdykoliv změněno na základě vzájemné dohody mezi příslušným orgánem České republiky a Spolkovým ministerstvem financí. Toto Memorandum o porozumění se uzavírá na dobu neurčitou. Může být kdykoliv vypovězeno na základě písemného oznámení příslušného orgánu České republiky nebo Spolkového ministerstva financí. Příslušný orgán České republiky a Spolkové ministerstvo financí provede za tři roky od podpisu tohoto Memoranda o porozumění jeho revizi.

Toto Memorandum o porozumění bylo vyhotoveno v kopii v anglickém jazyce.

Za ministra financí,  
Česká republika  
Ing. Mgr. Robert Szurman  
Generální ředitel  
Ministerstvo financí,  
Ústřední finanční a daňové ředitelství

Za Spolkové ministerstvo financí,  
Německo  
Dr. Heinz-Jürgen Selling  
Vedoucí divize  
Federální ministerstvo financí

30. srpna 2005

5. srpna 2005



## Příloha A SIMULTÁNNÍ DAŇOVÉ KONTROLY

### **I. Postup při výběru případu ke kontrole**

Postup při výběru bude následující:

1. Příslušný orgán každého státu nezávisle určí daňové subjekty vhodné pro provedení simultánní daňové kontroly.
2. Příslušné orgány se budou navzájem informovat o svém výběru potenciálních případů na základě kritérií pro výběr uvedených níže v odstavci II. Každý orgán co nejpodrobněji vysvětlí důvody svého výběru případů a poskytne informace vedoucí ho k návrhu společně s ostatními relevantními informacemi a uvede i zákonnou lhůtu, která se vztahuje na případy navržené ke kontrole.
3. Každý příslušný orgán určí nezávisle, zda se hodlá zúčastnit konkrétní simultánní daňové kontroly. Žádný příslušný orgán však nemá povinnosti spolupracovat na kontrole navržené příslušným orgánem druhé strany.
4. Jestliže příslušný orgán návrh druhé strany na provedení simultánní daňové kontroly akceptuje, potvrdí písemně výběr případu s označením daňového subjektu resp. daňových subjektů, druhů daní a daňových období, kterých se kontrola bude týkat. Uvede jmenovaného zástupce, který bude mít funkční odpovědnost za řízení kontroly. Po obdržení potvrzení uvede písemně jmenovaného zástupce rovněž příslušný navrhující orgán. V případech, kdy dojde ke shodě o provedení simultánní kontroly, požádá oficiálně příslušný orgán každého státu příslušný orgán druhé strany o výměnu konkrétních informací v souladu se Smlouvou a Směrnicí.
5. Jmenovaní zástupci příslušných orgánů rozhodnou o oblastech a obdobích, které mají být v konkrétním vybraném případě prověřeny, o časovém rozvržení kontroly a metodách, které budou uplatněny. Zahájí výměnu konkrétních informací v souladu s oficiálními písemnými žádostmi.
6. Informace, které mohou být požadovány v souladu s tímto Memorandem o porozumění, musejí být dosažitelné na základě Smlouvy, Směrnice a příslušných daňových zákonů obou států.
7. Příslušný orgán každého státu může na základě prohlášení adresovaného svému protějšku ve druhé státě oznámit, že v souladu se svou domácí legislativou bude informovat daňový subjekt, jehož se to bude týkat, o zamýšleném poskytnutí informací v souladu s Článkem 26 Smlouvy (výměna informací).

### **II. Kritéria pro výběr případu**

Všechny případy vybrané simultánní daňové kontrole se budou týkat daňového subjektu resp. daňových subjektů působících v obou státech. Faktory zvažované při určování výběru případu budou primárně zahrnovat následující skutečnosti, ale nebudou na ně omezeny:

- náznaky vyhýbání se daním a/nebo daňového úniku;
- náznaky svědčící o nedodržování daňových zákonů v obou státech;
- náznaky svědčící o manipulaci s transferovými cenami vedoucí k potenciální újmě pro oba státy;
- náznaky svědčící o jiných formách mezinárodního daňového plánování, kde by úspěšné protiopatření mohlo vést k získání dalšího daňového výnosu ve kterémkoliv z obou států;
- náznaky svědčící o tom, že hospodářské výsledky daňového subjektu nebo spřízněných daňových subjektů jsou po určitou dobu výrazně horší, než by se dalo očekávat, například pokud:
  - o hospodářské výsledky neodrážejí patřičné zisky v porovnání s obratem, celkovým aktivy, atd.;
  - o daňový subjekt vykazuje soustavně ztráty, zejména dlouhodobé ztráty;
  - o daňový subjekt, bez ohledu na rentabilitu, platil po určitou dobu nízké daně nebo daně neplatil vůbec;
  - o se vyskytují transakce zahrnující „daňové ráje“.

### **III. Plánování simultánní daňové kontroly**

Před zahájením kontroly zkoordinují pověření pracovníci daňové správy se svými protějšky v druhém státě plán jednotlivých kontrol v obou státech, zkonzultují možné problematiky k řešení a příslušné termíny.

### **IV. Provádění simultánní daňové kontroly**

Kontroly budou provádět pracovníci daňové správy každého státu samostatně v rámci domácích zákonů a postupů, za použití všech dostupných ustanovení o výměně informací.

Simultánní daňová kontrola vyžaduje spolupráci zaměstnanců obou států, kteří budou simultánně, ale nezávisle, kontrolovat daňové subjekty v rámci svých jurisdikcí. Prvotní zodpovědnost za vedení daňové kontroly a za výměnu informací ohledně vybraného daňového subjektu bude ležet na tom státu, na kterém se příslušné kompetentní orgány předem dohodnou. Veškerá výměna informací musí být provedena v souladu s podmínkami Smlouvy, Směrnice a tohoto Memoranda o porozumění.

### **V. Ukončení simultánní daňové kontroly**

Pokud se bude jeden ze států domnívat, že simultánní kontrola není nadále přínosem, bude písemně informovat druhý stát o svém odstoupení.

### **VI. Uzavření simultánní daňové kontroly**

Kontrola bude uzavřena na základě spolupráce a konzultací mezi příslušnými orgány obou států v souladu s platnými postupy každého státu. Ostatní otázky týkající se dvojího zdanění jsou řízeny Článkem 25 Smlouvy (Řešení případů cestou dohody).

Steuernummer / Daňové číslo / Tax number

**Auskunftersuchen**  
im zwischenstaatlichen Amtshilfeverkehr in Steuersachen  
**Žádost o podání informací**  
v mezistátním styku o vzájemné úřední pomoci v daňových věcech  
**Request for information**  
under international administrative assistance in tax matters

- ☐ - nach der Richtlinie des Rates der EG Nr. 77/799/EWG vom 19. Dezember 1977 in der Fassung der Richtlinie Nr. 79/1070/EWG vom 06. Dezember 1979, zuletzt geändert durch die Richtlinie Nr. 2004/106 EG vom 16. November 2004.  
- podle směrnice Rady ES č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 ve znění směrnice č. 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, naposledy pozměněné směrnicí č. 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004  
- in accordance with Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 as published in Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979, most recently amended by Council Directive 2004/106/EC of 16 November 2004.

- ☐ - nach Artikel des deutsch- Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung  
- podle článku německo- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění  
- in accordance with Article of the German- Agreement for the avoidance of double taxation

- ☐ - nach dem deutsch- Abkommen über Amtshilfe in Steuersachen  
- podle německo- Smlouvy o vzájemné úřední pomoci v daňových věcech  
- in accordance with the German- Agreement on mutual administrative assistance in tax matters

**Betroffene Person(en) in der Bundesrepublik Deutschland**  
(Name, genaue Anschrift, ggf. Geburtsdatum; beim Ersuchen in die USA ggf. Hinweis, ob Ehegatten zusammen oder getrennt veranlagt werden)

**Dotyčná(é) osoba(y) ve Spolkové republice Německo**

(Jméno, přesná adresa, popř. datum narození, při dožádání do USA, popř. údaje o tom, zda jsou manželé společně nebo odděleně daňově projednávání)

**Person(s) concerned in the Federal Republic of Germany**

(Name, exact address, date of birth where available; in requests to the USA, indication where possible whether married couple is assessed together or separately)

**Betroffene Person(en) im Ausland**  
(Name, genaue Anschrift, ggf. zuletzt bekannte, ggf. Geburtsdatum, Steuernummer, Sozialversicherungsnummer und ähnliche Angaben)

**Dotyčná(é) osoba(y) v zahraničí**

(Jméno, přesná adresa, popř. naposledy známá adresa, popř. datum narození, daňové číslo, číslo sociálního pojištění a podobné údaje)

**Person(s) concerned abroad**

(Name, exact or last known address where possible, date of birth where available, tax number, social security number and similar details)

**Betroffene Steuern und Jahre**  
(bei abweichendem Wirtschaftsjahr Hinweis auf Beginn und Ende des Wirtschaftsjahres)

**Příslušné daně a příslušná léta**

(Údaje ohledně počátku a konce hospodářského roku při rozdílném pojetí tohoto časového období)

**Relevant taxes and years**

(Date of beginning and end of fiscal year where different)

- ☐ - Gegen den/die in der Bundesrepublik Deutschland Betroffene(n) ist ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden. Die erbetenen Auskünfte dienen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.  
- Proti dotyčné osobě/dotyčným osobám bylo ve Spolkové republice Německo zahájeno daňové trestní řízení. Vyžádané informace slouží ke zjištění základních daňových skutečností.  
- Criminal tax proceedings have been initiated against the person(s) concerned in the Federal Republic of Germany. The requested information is required to establish the basis for assessment or tax.

- Hinweis auf etwaige Aussageverweigerungsrechte nach deutschem Recht:  
- Poukaz na možnost případného odepření výpovědi podle německého práva:  
- Reference is made to the possible right in German law to refuse to give evidence:

